LUISS Guido Carli
LIBERA UNIVERSITA' INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

Dottorato di ricerca in Diritto ed Impresa

XXIX ciclo – LUISS Guido Carli

I reati tributari nella prospettiva della responsabilità individuale e degli enti collettivi

Tutor:

Chiar.mo Prof. Angelo Carmona

Revisori:

Chiar.mo Prof. Filippo Sgubbi

Chiar.ma Prof.ssa Maria Novella Masullo

Candidato: Dott. Pietro Maria Sabella

<<Soltanto l'ardente pazienza porterà al raggiungimento di una splendida felicità>> P. Neruda

A mia madre

Crescere significa imparare, ragionare, misurarsi, conoscersi ed amare, con umiltà. In questo primo cammino di ricerca ho imparato, ho ragionato, mi sono misurato ed ho conosciuto il nuovo, amando e rimanendo sempre umile, grazie ai proficui ed imprescindibili insegnamenti del Prof. Carmona, della Prof.ssa Masullo, del Prof. Melis e del Prof. Tripodi.

Indice

I reati tributari nella prospettiva della responsabilità individuale e degli enti collettivi

***

1.Una premessa.....pag.13

CAPITOLO I

Quale diritto penal-tributario? L'eterno conflitto tra <<ragion fiscale>> e garantismo nei reati tributari

Parte I

1.1.Può il diritto penale essere strumento di risoluzione dei conflitti fra Stato e contribuente? Tra problematiche attuali e innovazioni del sistema.....pag.26

1.2. La "rivoluzione" palingenetica del diritto penale: la riscoperta del principio di legalità e del bene giuridico tutelato quali forme primarie di garanzia del cittadino.....pag.35

1.3. La genesi del diritto penale-tributario. Le prime

contraddizioni del sistema deliberato nel 1929: il delitto di frode fiscale e lo scarso uso della pena detentiva.....pag.39

1.4. Un primo cambio di rotta: la scoperta dei valori costituzionali di solidarietà e di capacità contributiva; il T.U. del '56 e l'elaborazione del concetto di <<frode fiscale>>.....pag.50

1.5 La riforma tributaria del 1970 e la costante incertezza sulla natura del delitto di <<frode fiscale>>.....pag.64

1.6. Quando l'insuccesso porta all'eccesso: <<Manette agli evasori>>, la riforma del 1982 e la pan-penalizzazione del sistema tributario.....pag.75

1.7.<<*Rinomato Ulisse, tu alla dolcezza del ritorno aneli e un Nume invidioso il ti contende. (...) Pur, sebbene a gran pena, Itaca avrai(..).* Il d.lgs. n. 74/2000 e lo Statuto del contribuente.....pag.86

1.7.1. *(Segue)* Le soglie di punibilità nei reati tributari. La controversa natura giuridica: da condizione obiettiva di punibilità a elemento costitutivo del reato.....pag.89

1.7.2 *(Segue)* La struttura del d.lgs. n. 74/2000 e la codificazione dei nuovi reati tributari intorno all'evento. Problemi intertemporali e di raccordo con il diritto penale generale.....pag.104

1.8. Gli interventi successivi antecedenti alla riforma del 2015 nel segno del compromesso tra mancata prevenzione e nuovi eccessi di repressione.....pag.118

1.9. Il bene giuridico tutelato dai reati tributari e l'alba del principio di offensività.....pag.123

1.9.1. Il principio di capacità contributiva ed esigenze solidaristiche alla base dell'identificazione del nuovo bene giuridico tutelato.....pag.135

1.10 Un confronto con l'ordinamento spagnolo: plurioffensività dei reati tributari e concetto di ordine pubblico economico.....pag. 143

1.11 Gli ultimi problematici gattopardismi del principio *societas delinquere non potest*. La responsabilità amministrativa degli enti per gli illeciti tributari; limite e punto di riferimento per una potenziale riforma del settore.....pag.156

Parte II

2.1. La *revisione* del sistema penal-tributario: la legge delega n. 23/2014 ed il d.lgs. n. 158/2015. Un'introduzione.....pag. 165

2.2. Limiti e contraddizioni della <<revisione>> del sistema sanzionatorio tributario. Il d.lgs. n. 158/2015 fra principio di proporzionalità e recupero del gettito fiscale.....pag. 169

2.2.1. *(Segue)* Quale ruolo per le soglie di punibilità nei reati tributari dopo il d.lgs. n. 158/2015? Vi sono margini di applicazione dell'art. 131-*bis* c.p.?.....pag.183

3.0. Reati tributari, principio di legalità, *ne bis in idem* e sanzioni patrimoniali a carico della persona fisica e dell'ente. Un'ulteriore premessa circa l'oggetto della ricerca.....pag.188

3.1. Quale confine tra elusione fiscale ed evasione? L'abuso del diritto come strumento giuridico per determinare la rilevanza penale dell'elusione prima della riforma del d.lgs. n. 128/2015.....pag.189

3.1.1. L'inidoneità del'art. 37-*bis* a fondare la rilevanza penale dell'abuso del diritto. Il caso D&G e il divieto di analogia *in malam partem*.....pag.204

3.2. La legge delega fiscale n. 23/2014 e il d.lgs. n. 128/2015: la strada di "ritorno" verso il principio di legalità.....pag.215

3.3. Esistono ancora margini per attribuire rilevanza penale ad operazioni elusive? La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 40272/2015 non esclude questo rischio: le <<valide ragioni economiche>>.....pag.221

4.1. Reati tributari e doppio binario sanzionatorio: una violazione del divieto di *ne bis in idem*.....pag.230

4.1.1. *Principio di specialità ex* art. 19 d.lgs. n. 74/2000 e divieto di *ne bis in idem* sostanziale: ancora nessuna certezza.....pag.234

4.1.2 La Corte Europea dei diritti dell'Uomo: i criteri *Engel* quale parametro di qualificazione della natura della sanzione.....pag.239

4.1.3. Le oscillazioni della giurisprudenza domestica e una soluzione *de jure condito*.....pag. 244

5. La sentenza *Taricco*: la base legale del diritto penale europeo per la lotta all'evasione fiscale?.....pag.248

***

CAPITOLO II

Le *confische* quali misure patrimoniali di contrasto ai reati tributari realizzati da persone fisiche e giuridiche

1. Un'introduzione: le *confische* quale strumento di lotta al *crimine del profitto* e all'evasione fiscale.....pag.255

2.1. La confisca di prevenzione ed il contribuente <<fiscalmente pericoloso>>. Interpretazioni *de jure condito* e problematiche applicative.....pag.262

2.1.1. Qual è lo spettro di operatività della confisca di prevenzione

avverso il contribuente <<fiscalmente pericoloso>>?.....pag.279

2.1.2. *(Segue)* Quale rilevanza dei redditi non dichiarati al Fisco per giustificare la lecita provenienza dei beni? Riflessioni critiche a margine della sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 29 maggio 2014, n. 33451.....pag.284

3.1. Il rapporto tra *voluntary disclosure* e confisca di prevenzione: la *tax non compliance* dei contribuenti.....pag.295

3.1.1. Gli effetti penali della *voluntary disclosure* e profili di responsabilità degli enti.....pag.300

4.1. La tassazione dei proventi illeciti: profili dogmatici, problemi applicativi e valori costituzionali.....pag.304

5.1. Sull'incertezza della natura della confisca di prevenzione: dialogando con le Corti alla ricerca di uno statuto garantista.....pag.317

6.1. Natura e funzione della confisca per equivalente nei reati tributari; le ragioni alla base del richiamo all'art. 322-*ter* c.p.....pag.338

6.2. Il <<profitto>> del reato inteso quale *utile netto*; l'imposta evasa e l'oggetto della confisca per equivalente.....pag.346

6.2.1. L'illecito risparmio di imposta tra confisca diretta e per

equivalente. Le forzature ermeneutiche della Corte di Cassazione per applicare la confisca nei confronti dell'ente per reati tributari.....pag.353

6.3. L'applicabilità del sequestro e della confisca per equivalente nei confronti dell'ente per reati tributari commessi a suo interesse e vantaggio. Un percorso à rebours; l'orientamento favorevole.....pag.358

6.3.1. Il caso Unicredit e l'inapplicabilità della confisca per equivalente per reati tributari. Le frodi <<carosello>> e l'associazione per delinquere transnazionale dedita alla commissione di illeciti fiscali.....pag.366

6.4. La natura sostanzialmente punitiva della confisca *ex* art. 6, 5° comma, del d.lgs. n. 231/2001 e la sua inapplicabilità nei confronti degli enti per i reati tributari; dialogando con le Sezioni Unite del 30 maggio 2014.....pag.373

***

CAPITOLO III

La responsabilità penale degli enti per reati tributari: in attesa di una soluzione legislativa

1. Il d.lgs. n. 231/2001. *Societas delinquere potest* ed il dovere di auto-organizzazione dell'ente nella gestione del *rischio-*

***reato*.....pag.386**

1.1. La responsabilità degli enti: natura giuridica e particolarità del sotto-sistema delineato dal d.lgs. n. 231/2001.....pag.391

1.2. I criteri oggettivi di attribuzione della responsabilità all'ente.....pag.397

2.1. L'assenza dei delitti tributari dal novero dei reati-presupposto della 231; l'impiego dei delitti associativi per contestare indebitamente all'ente gli illeciti fiscali.....pag.405

2.2. La discutibile scelta del legislatore di non prevedere i delitti tributari come fonte diretta della responsabilità penale degli enti.....pag.409

2.2.1.Le esigenze di aggiornamento del catalogo dei reati-presupposto. Necessità di riforma e motivi ostativi: due prospettive a confronto.....pag.412

2.3. Responsabilità amministrativa e penale degli enti: due regimi a confronto.....pag.423

2.4. Finalità preventive e ragioni di politica criminale: a favore dell'inserimento dei reati tributari nel sistema 231.....pag.428

2.5. La delega fiscale n. 23/2014: l'integrazione fra i modelli di organizzazione, gestione e controllo ed il sistema di *Tax Framework control* per la prevenzione dei rischi da reato fiscale da

parte degli enti. Il futuro della *tax compliance*.....pag.431

3.1. L'incidenza indiretta dei reati tributari sulla responsabilità penale degli enti: in attesa di un aggiornamento del catalogo della 231. L'ipotesi di concorso fra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato.....pag.436

3.2. Il reato tributario veicolato dal delitto di riciclaggio: tentativi ermeneutici *de jure condito* per scongiurare la responsabilità penale indiretta degli enti per illeciti fiscali.....pag.440

3.3. Il delitto di auto-riciclaggio: la variabile nei rapporti con il riciclaggio ed i reati tributari.....pag.451

3.3.1. Auto-riciclaggio, reati tributari e responsabilità degli enti. Il ruolo fondamentale del modello di organizzazione gestione e controllo nella prevenzione dei rischi da reato fiscale in assenza di un'esplicita previsione dei reati tributari nella disciplina 231.....pag.458

****

1.Conclusioni.....pag.465

Bibliografia.....pag.470

1.Una premessa

La felicità sociale si chiama giustizia (H. Kelsen)[1]

Approfondire l'indagine scientifica sulla potenziale introduzione nel nostro ordinamento di una responsabilità penale dell'ente per la commissione dei reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000[2] non significa esclusivamente disquisire sull'opportunità politico-criminale di un arricchimento del d.lgs. n. 231/2001 in questa direzione, ma tornare a porre l'attenzione – in primo luogo - sul rapporto fra Stato e contribuente e dunque sui principi democratici e liberali che devono continuare ad informare il sistema penal-tributario, per contribuire, in secondo luogo, all'individuazione di efficaci strumenti giuridici di prevenzione, idonei a favorire il dialogo tra le parti e a ridurre fortemente l'interesse ad eludere o a evadere il fisco da parte dei soggetti più produttivi del nostro Paese[3].

Il dibattito in merito al riconoscimento di un'eventuale responsabilità penale degli enti per i delitti tributari è diventato ultimamente ancora più attuale, in ragione del fatto che, negli ultimi

1 H. KELSEN, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1999, pag. 56.

2 Così come modificati con il d.lgs. n. 158/2015 recante misure per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, per un primo approfondimento si veda, AA. VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO, Padova, 2016; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. Pen. e proc.,*2016, pag. 11 e ss; AA. VV. *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015; S. CAVALLINI, *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in www.penalecontemporaneo.it, 20 luglio 2015.

3 Sul punto si veda, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di Diritto Penale, Parte speciale*, vol. XVII, Milano, 2010, p. 207, il quale li definisce come i veri e propri "protagonisti" del rapporto tributario e conseguentemente anche di questo tipo di delitti.

anni, nel silenzio della legge, la giurisprudenza nazionale ha proceduto all'applicazione di strumenti di ablazione patrimoniale, quali *in primis* la confisca per equivalente[4] *ex* art. 322-*ter* c.p.[5] nei confronti di diverse realtà imprenditoriali, al fine di privarle del profitto illecito ricavato dalla commissione di uno o più reati tributari realizzati da un amministratore legale o di fatto, da un altro soggetto apicale, o da sottoposti alle dipendenze della stessa.

L'impiego della confisca *ex* art. 322-*ter* c.p. per i reati tributari avviene con l'introduzione dell'art. 1, comma 143, del d.lgs. n.

4 In materia di confisca, in particolare per equivalente, applicata per reati tributari, vedi in argomento, G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, pag. 518 e ss; E. MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012, 74 ss; I. CARACCIOLI, *Reati tributari e confisca per equivalente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, parte II, pag. 27 e ss; G. STEA, *Diritto penale e processo tributario. Vecchie problematiche e recenti soluzioni*, in *Riv. Pen.*, 2011, pag. 624 e ss; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO *Trattato di diritto penale*, *op. cit.*, pag. 202 ss.; L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in www.penalecontemporaneo.it,13 novembre 2010; C. SANTORIELLO, *Confisca per equivalente e reati tributari: le prime indicazioni della giurisprudenza, Il Fisco*, 2009, pag. 234; F. ARDITO, *Reati tributari: irretroattività della confisca per equivalente*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 866; P. CORSO, La confisca "per equivalente" non è retroattiva, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 1775; F. BRICCHETTI, *Confisca anche per i vecchi reati tributari*, in *Guida al diritto*, 2008, pag. 30 e ss; G.L. SOANA, *Introdotta la confisca per equivalente anche nel diritto penale tributario*, in *Giustizia tributaria. Rivista telematica*, 2008; sul carattere sanzionatorio della confisca, in giurisprudenza, *ex multis*, Corte Cost. ord. n. 301 del 2009; C. cost. ord. n. 97 del 2009; Corte EDU, sentenza n. 307A/1995, Welch c. Regno Unito; di legittimità, *ex plurimis*, Cass., sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, CED 240910; Cass., sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, p.m. in proc. Tiraboschi, CED 241034; ma anche A. PERINI, *La progressiva estensione del concetto di profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente*, in *Nuovi modelli di intervento penale : sequestro e confisca per equivalente* in *Nuovi modelli di intervento penale: sequestro e confisca per equivalente*, a cura di A. GAITO, in *Dottrina e attualità giuridiche nel diritto civile, commerciale, penale e pubblico*, a cura di P. RESCIGNO, WEIGMAN, G. GAITO, F. MODUGNO, Torino, 2010, pag. 909 e ss.

5 La confisca *ex* art. 322-*ter* c.p. è originariamente prevista per i delitti contro la pubblica amministrazione del Libro II, Titolo II c.p.; articolo inserito dall'art. 3, l.d. n. 300 del 2000 è stato oggetto di importante riforma con l'art. 1, comma 75, lett. o) della legge 6 novembre 2012, n. 190 che ha previsto anche la confisca per equivalente del profitto del reato.

244/2007[6], la cui *ratio* originaria era quella di sanzionare solo il reo persona fisica, colpendo il suo patrimonio personale mediante confisca obbligatoria e per equivalente del risparmio di spesa, provento della frode fiscale posta in essere.

La norma in questione, infatti, consente di applicare l'istituto della confisca di valore a tutte le fattispecie incriminatrici contemplate dal d.lgs n. 74/2000, con l'unica eccezione del delitto di cui all'art. 10[7].

In tal modo, dunque, il legislatore, applicando questa particolare tipologia di confisca non più subordinata al rispetto del vincolo di "pertinenzialità"[8] del bene oggetto di ablazione con il reo[9], ottiene lo scopo specifico di reprimere in maniera, almeno formalmente adeguata, questo genere di delitti, per i quali la sola pena della reclusione non sembrava più esprimere una appropriata capacità deterrente; del resto, era necessario adoperare uno strumento sanzionatorio in grado di colpire anche indirettamente l'illecito profitto

6 Sulle tecniche di redazione della suddetta norma, si veda anche C. SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica commessi nel suo interesse*, in *Fisconline*.

7 Si tratta del reato di "Occultamento o distruzione di documenti contabili", come ultimamente modificato dal d.lgs. n. 158/2015.

8 Sul punto, F. VERGINE, *La Confisca*, in *Arch. Pen.*, 2013, pag. 11; D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, pag. 18 e ss; L. FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale moderno*, Padova, 1997, pag. 103 e ss; A. ESER, *Die strafrechten sanktionen gegen das eigentum. Dogmatische und rechpolitische untersuchungen zu einzehung. Unbrauchbarmachung und gewinverfall*, Tubingen, 1969 pag. 291 e ss.

9 Come invece accade per la confisca ordinaria *ex* art. 240 c.p. che non ha natura di sanzione ma di mera misura di sicurezza e richiede l'esistenza di un nesso di pertinenzialità fra la cosa oggetto di ablazione ed il reo. Tale confisca infatti si giustifica sul presupposto della pericolosità della cosa che deve essere intesa come possibilità che essa *"qualora sia lasciata nella disponibilità del reo, venga a costituire per lui un incentivo per commettere ulteriori illeciti, una volta che egli sia certo che il prodotto del reato non gli verrà confiscato"*, così M. MASSA, voce *Confisca*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961. In generale vedi G. FIANDACA- E.MUSCO, *Diritto Penale. Parte Generale*, Bologna, 2009, pag. 845 e ss.

ricavato.

Si è trattato, del resto, di un'ulteriore conferma del superamento della concezione della confisca quale misura di sicurezza e strumento di privazione dei soli beni strettamente attinenti al fatto di reato e considerati pericolosi in quanto nel possesso del soggetto autore del reato[10] e dell'ingresso nel nostro ordinamento della confisca quale strumento volto ad una generale ablazione dei beni equivalenti al profitto[11] illecito del soggetto condannato, avente la natura di *pena* patrimoniale[12].

A fronte di tale novità, la giurisprudenza[13], sulla scia di una politica repressiva fortemente volta a combattere il crimine di impresa, è giunta, pur a dispetto dell'assenza di una disposizione normativa *ad hoc* all'interno del d.lgs. 231/2001, ad applicare la sanzione della confisca per la commissione di reati tributari anche alle società ed alle imprese e dunque agli enti, i quali, appunto, fino ad oggi non sono contemplati quali soggetti attivi di questi delitti.

Ciò è avvenuto sulla scorta di alcune interpretazioni

10 Sul punto, si veda Corte Cass., Sez. Un., sentenza del 28 aprile 1999, n. 9 in cui si afferma appunto che la ragione insita alla funzione della confisca quale misura di sicurezza sia da rinvenire nell'esigenza, tipicamente preventiva, di elidere la relazione del bene stesso con l'autore del reato, sottraendolo così dalla sfera di disponibilità di quest'ultimo.

11 In questa trattazione, per la nozione di profitto si fa riferimento in particolare a quanto affermato dalle Sez. Un. della Cassazione, con la sentenza n. 38691 del 2009, secondo cui: *"Il profitto (...)deve essere identificato col vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato e si contrappone al "prodotto" e al "prezzo" del reato. Il "prodotto" è il risultato empirico dell'illecito, cioè le cose create, trasformate, adulterate o acquisite mediante il reato; il "prezzo" va individuato nel compenso dato o promesso ad una determinata persona come corrispettivo dell'esecuzione dell'illecito"*.

12 Così A. ALESSANDRI, *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino 1989, pag. 42 e ss; anche G. GRASSO, *Sub art 240* in *Commentario sistematico al codice penale,* a cura di M.ROMANO-GROSSI- PADOVANI, Milano, 1994, p. 526 e ss per la giurisprudenza, in primo luogo, Corte Costituzionale, ord. n. 97/2009 del 1 aprile 2009.

13 Si veda, in particolare, Corte Cass., sent. n. 1256 del 19 settembre 2012, dep. 10 gennaio 2013.

giurisprudenziali tra loro contrastanti[14], a volte avallate anche da certa dottrina[15], che nel tempo hanno affermato, per un verso, l'applicabilità della confisca al patrimonio societario sul presupposto che non parrebbe astrattamente difficile — in via interpretativa e non analogica — applicare la confisca per equivalente anche ai beni della società beneficiaria dall'illecito fiscale, atteso che di tali beni, l'amministratore (anche solo *di fatto*) o altro apicale ne avrebbe comunque la disponibilità proprio in forza del rapporto organico con la società-contribuente e che questi neppure apparterrebbero ad un soggetto qualificabile come "soggetto estraneo al reato"[16], tenuto conto che il fatto risulterebbe commesso nell'interesse della società beneficiaria dell'evasione[17].

Dal momento, poi, che il profitto dell'illecito rimarrebbe

14 Sul punto, infatti è intervenuta la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 10561 del 20 gennaio 2014 si cui si parlerà approfonditamente più avanti.

15 Cfr. G. SALCUNI, *I reati tributari. Parte Generale*, in A. MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, pag. 439 e ss; A. PERINI, *La progressiva estensione del concetto di profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, nn. 8-9/2009, pag. 2075; Ib, voce *Reati tributari*, in *Dig. Sc. Pen.*, 2008, pag. 943.

16 Alcuna dottrina, vedi *infra*, sottolinea come l'estraneità dal reato possa sussistere solo allorquando la società versi, non solo in uno stato di buona fede oggettiva ma abbia nutrito anche un affidamento incolpevole, così F. D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/2010*, in *Resp. Amm. delle società e degli enti*, n. 4/2011, pag. 125 e ss.

17 Si sottolinea anche come alcuna giurisprudenza abbia fatto proprio riferimento all'istituto del concorso di persone, affermando che fra autore materiale del reato, persona fisica e la persona giuridica, beneficiaria del profitto illecito, vi sia un reale rapporto concorsuale *ex* art. 110 c.p.: vedi Corte Cass., Sez. III Pen., n. 17485/2012, ove si afferma che nonostante nessuna norma imponga di perseguire il patrimonio della società persona giuridica, beneficiaria dell'utile determinato dalla commissione del reato fiscale, ancor prima di aggredire il soggetto-concorrente nel reato stesso, bisogna riconoscere come nei rapporti fra la persona fisica e la persona giuridica non può che valere lo stesso principio applicabile a più concorrenti nel reato stesso, secondo il quale a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze dello stesso. Di questa ricostruzione ne discute in chiave dubitativa, I. CARACCIOLI, *Troppo spazio alla confisca per equivalente Ilsole24ore*, 7 settembre 2012, pag. 21.

incardinato nel patrimonio societario, la società beneficiaria, salvo che ricorrano provate ipotesi di rottura del rapporto organico o di limiti specifici previsti nello statuto in merito alla gestione degli affari, conserverebbe così illecitamente la materiale disponibilità dei beni che, dunque, potrebbe continuare ad utilizzare al di fuori della scure di una qualunque sanzione patrimoniale[18].

Altro orientamento, invece, ha considerato possibile procedere alla confisca per equivalente nei confronti dell'ente, anche in assenza di una disposizione *ad hoc* nel d.lgs. n. 231/2001, tutte le volte in cui, in base all'esito di un esame condotto "caso per caso" emerga che la società beneficiaria dell'illecito sia solo il frutto di uno "schermo formale" ovvero costituisca un apparato fittizio utilizzato dall'autore materiale del reato proprio per porre in essere reati fiscali ed altri delitti[19].

---

18 Per la giurisprudenza, in tal senso, vedi Corte Cass., Sez. III Pen., n. 28731/2011, con nota di L. DELLA RAGIONE, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante,* in *Cass. Pen.*, 2012 pag. 1096; F. MORONE, *Reati fiscali e confisca di beni della società*, in *Guida al Diritto*, n. 28/2012, pag. 77; I. CARACCIOLI, *Reati tributari e confisca per equivalente*, *op. cit.*, pag. 35 e ss, il quale sottolinea come, per esempio, possa procedersi alla confisca nei confronti dell'ente per mantenimento della materiale disponibilità del profitto di reato quando l'amministratore del medesimo abbia potere di firma sul conto societario.

19 Così, Corte Cass., Sez. III Pen., n. 25774, del 04-07-2012; Corte Cass., Sez. III Pen., n. 33371, del 29-08-2012, ove si afferma testualmente che *"dalla natura di sanzione penale della confisca per equivalente deriva altresì la inapplicabilità dell'istituto nei confronti di un soggetto diverso dall'autore del reato ex art. 27 Cost. , comma 1, a nulla rilevando, con riferimento alle persone giuridiche, il cosiddetto rapporto di immedesimazione organica del reo con l'ente del quale con compiti o poteri vari fa parte. Del resto la L. 8 giugno 2001, n. 231 ha configurato la responsabilità amministrativa della persona giuridica per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio (art. 5) dagli organi dell'ente o da persone loro sottoposte, sotto il profilo della culpa* in eligendo *o* in vigilando *(art. 6 e 7), per l'ovvia impossibilità di estendere qualsiasi forma del sistema sanzionatolo penale a tale soggetto. Ne consegue che la confisca per equivalente prevista dalla L. n. 231 del 2001, art. 19, comma 2, è applicabile esclusivamente con riferimento ai reati previsti dagli artt. 24 e ss., tra i quali non rientrano quelli fiscali di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 . Deve essere solo fatta salva*

In questo modo, però, applicando un criterio interpretativo che fa leva su una categoria, quella della società fittizia o schermo, già mal tollerata da altri rami del diritto, in particolare dal diritto societario e dal diritto tributario, si finirebbe per ampliare notevolmente la discrezionalità, se non l'arbitrio, del giudice, nell'accertamento della consistenza societaria in assenza, peraltro, di un concetto o di un istituto giuridico reale in grado di indirizzare le scelte giurisprudenziali[20]. La circostanza che la confisca per equivalente sia stata introdotta nel sistema penal-tributario mediante il rinvio espresso all'art. 322-*ter* c.p. e non con un'apposita previsione normativa all'interno del d.lgs. n. 74/2000 o nel d.lgs. n. 231/2001, è stata comunque foriera di alcuni inconvenienti che verranno trattati più specificamente in seguito.

Infatti, questa scelta legislativa non ha consentito di sviluppare in maniera più approfondita la peculiare circostanza, tipica degli illeciti tributari, che vede spesso non coincidere l'autore materiale del reato con il vero beneficiario del profitto illecito, come accade, del resto, tutte le volte in cui ci si confronti con una persona giuridica.

In tutti questi casi, proprio a fronte del fatto che l'autore materiale del reato, persona fisica, diverga dal contribuente che trae guadagno dal profitto del reato fiscale, la giurisprudenza è giunta ad applicare in chiave analogica la confisca per equivalente proprio per incidere sul patrimonio dell'effettivo beneficiario del risparmio fiscale.

---

l'ipotesi in cui la struttura societaria costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo proprio per porre in essere i reati di frode fiscale o altri illeciti, sicchè ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato"; critici su questa ricostruzione, L. TROYER-S.CAVALLINI, *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari:* stop and go *della giurisprudenza di legittimità*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 19 marzo 2013.

20 Cfr. A. PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *Arch. Pen.*, 2012, pag. 693.

Ovvero, dato che la confisca per equivalente può aggredire solamente i beni di cui il responsabile del delitto abbia la disponibilità materiale, ci si è chiesti se fosse possibile fare ricorso a questo istituto quando si sia in presenza di uno sdoppiamento fra autore del fatto tipico e titolare del patrimonio che trae vantaggio dal profitto illecito.

Al di là poi di questi specifici casi in cui si è voluto sanzionare direttamente l'ente mediante un'applicazione analogica della confisca *ex* art. 322-*ter* c.p. calata nelle vesti prima della confisca di cui all'art. 19 e poi, ancora più impropriamente, dell'art. 6 del d.lgs. n. 231/2001, bisogna evidenziare come la fenomenica pretoria non lasci dormire sonni tranquilli dal momento che in diversi casi si è comunque giunti all'irrogazione di una sanzione patrimoniale in via indiretta per la commissione di reati fiscali, attraverso l'utilizzo, quale grimaldello, di altre fattispecie come il riciclaggio e l'autoriciclaggio, l'associazione a delinquere di tipo mafioso nazionale e transnazionale, l'infedeltà patrimoniale, il falso in bilancio o l'appropriazione indebita.

Del resto, la forte repressione dei fenomeni criminosi societari, da parte di alcuna giurisprudenza, mascherata sotto forma di esigenze di prevenzione generale, prende forma allo scopo di colpire - in via immediata o mediata - soprattuto la creazione di fondi neri, in grado fondamentalmente di originare risparmi di imposta illeciti che proprio la giurisprudenza è giunta ad ablare sovrapponendo il concetto di profitto da reato fiscale con quello di provento da riciclaggio[21].

21 Da ultimo, si veda V. MONGILLO, *Reati tributari e riciclaggio: il problematico binomio lungo il "piano inclinato" della confisca*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, pag. 449 e ss, ove l'A. sottolinea come spesso la giurisprudenza tenda a sovrapporre il concetto di profitto da reato fiscale con il provento da riciclaggio rispetto alle condotte illecite di soggetti apicali che mediante la creazione di fondi neri con risparmi fiscali illeciti finiscano riciclare il suddetto denaro in altre attività. Questa sovrapposizione non lineare però trafigge il principio di legalità a fronte del sempre più esasperato impiego del diritto penale all'accumulazione di proventi illeciti da parte delle società. In tal modo, si intensifica sul versante

Ciò che si verifica, dunque, in una logica strettamente penalistica, soprattutto in relazione all'applicazione della confisca per i delitti tributari, è l'accrescersi di una *vis expansiva* di tale misura al di là dei confini dell'interpretazione estensiva che approda inevitabilmente nel mare inquietante dell'applicazione analogica *in malam partem*[22] e quindi di una violazione del principio di legalità *ex* artt. 25, II comma, Cost e 7 CEDU.

Negli ultimi anni, abbiamo infatti assistito al più generalizzato fenomeno dell'espansione della confisca per equivalente applicata ad una moltitudine di reati differenti: associativi, societari, dei mercati finanziari, proprio in ragione del fatto che oggigiorno solo questa misura sembra davvero in grado di assumere la veste di una sanzione in grado di assolvere alle funzioni retributive e preventive tipiche della classica pena della reclusione[23].

---

dell'ablazione delle utilità illecite la lotta alle frodi tributarie commesse in ambito societario seppure tali figure di reato non siano incluse tra quelle da cui può scaturire la responsabilità dell'ente *ex* d.lgs. n. 231/2001.

22 Già sul punto, G. COLLA, *Osservazioni a Cass. Pen., 7 giugno 2011, Sez. III, n. 28731*, in *Giur. It.*, 2012, pag. 669; L. DELLA RAGIONE, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente*, cit.; C. SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica*, cit.

23 Si rinvia a AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, *i reati, il processo*, a cura di A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO, Padova, 2016; E. NICOSIA, *La confisca, le confische: funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivi-applicativi*, Torino, 2012; AA. VV., *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI, A. CISTERNA, Torino, 2011; V. MILITELLO, *Le misure di prevenzione patrimoniali. Problemi attuali e prospettive di riforma*, Atti del convegno promosso dal centro studi C. Terranova, 1-2 Febbraio 2008, Palermo; G. LOSAPPIO, *La confisca "speciale". Tensioni con i principi costituzionali in materia penale*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2008, pag. 425 e ss; D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007; G. FIANDACA, *Confisca dei patrimoni illeciti*, in *Criminalità transnazionale fra esperienze europee e risposte penali globali*, Atti del III convegno internazionale promosso dal centro di studi giuridici "Francesco Carrara" (Lucca, 24-24 maggio 2002), Milano, 2005; A.M. MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001; L. FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie.*

Tuttavia, seppur potrebbe essere di conforto per i consociati sapere che lo Stato possa adoperare misure così afflittive nei confronti del reo, il rischio di compromettere le fondamenta del diritto penale liberale e democratico radicate sul principio di legalità e di tassatività, presenti in Costituzione, appare sempre costante; ciò non può che indurre ancora una volta a ricostruire le mura della legalità. E ciò non potrebbe che essere fatto o mediante una ricostruzione efficace dei confini interpretativi che proibiscono la dilatazione dell'applicabilità della confisca e lasciando nel caso di specie che sia la <<sola>> sanzione amministrativa a reprimere gli illeciti tributari societari, *ex* l. 326/2003 (anch'essa da riformare) o trovando un'argomentazione valida ed adeguata volta a giustificare l'arricchimento dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001.

In questo ultimo caso, infatti, è fuori discussione come sarebbe necessario lavorare per implementare il modello di organizzazione, gestione e controllo previsto dal d.lgs. n. 231/2001, fondato sul paradigma di un omesso controllo sull'agire del dipendente.

Infatti, esso è l'unico strumento di prevenzione in grado di apparire - allo stato attuale -, quello che meglio si presta a colpire le condotte illecite, commesse all'interno degli enti e finalizzate alla realizzazione di profitti; del resto è proprio nel settore tributario che la logica del profitto nell'interesse dell'ente risulta strutturale e propedeutica alla condotta posta in essere dall'autore materiale del reato, sì che dovrebbero ravvisarsi le ragioni per implementare il sistema della responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato.

A ciò conseguirebbe la rimodulazione del paradigma della

Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale moderno, Padova, 1997; A. ALESSANDRI, *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. Disc. Pen.*, 1989.

colpevolezza rispetto ai reati tributari in capo alle persone giuridiche.

In fondo, poi, bisogna capire se è ancora possibile accettare, soprattutto con riferimento alla confisca di valore, la sussistenza di una disparità di trattamento non solo fra persone fisiche e giuridiche, ma anche tra queste ultime, nei casi in cui l'ente appaia agli occhi dei giudici esclusivamente lo "schermo" giuridico utilizzato dal reo per la realizzazione di illeciti.

Tale questione giuridica, qui, intanto sinteticamente esposta, non può che continuare a sollecitare studiosi ed interpreti alla ricerca di una soluzione riformatrice chiara, data anche l'incertezza giurisprudenziale e dottrinale che possa, eventualmente, essere utile in futuro alla redazione di una riforma che, prendendo spunto da quanto già fatto dalla Commissione Greco[24], risolva il presente *impasse*.

In realtà, l'approfondimento scientifico qui prospettato in materia di responsabilità penale degli enti per i reati tributari, rappresenta solo l'occasione per potere analizzare e, quindi, ricostruire lo *stato dell'arte* del diritto penale-triburario nel nostro ordinamento, anche alla luce delle più recenti modifiche che, con i d.lgs. n. 128 e 158 del 2015, hanno innovato il sistema nell'ottica del rispetto del principio di offensività e di proporzionalità, provvedendo anche all'espunzione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale dall'alveo del diritto penale che, fino alla vigenza dell'art. 37-*bis* aveva consentito l'esercizio dell'azione penale anche avverso ai comportamenti elusivi e non fraudolenti in violazione del principio di legalità e di divieto di analogia *in malam partem*.

24 Si fa riferimento al gruppo di studio per la riforma del d.lgs. n. 231/2001 che, oltre a prevedere l'introduzione di nuove fattispecie come reati presupposto per la corresponsabilizzazione dell'ente, apporta sensibili modifiche alla "parte generale" del decreto, modificando i criteri oggettivi e soggettivi di imputazione e di ascrizione della responsabilità dell'ente e prevedendo modelli organizzativi meno complessi per organizzazioni imprenditoriali con dimensioni più ridotte.

Dunque, sarà, altresì, doveroso comprendere l'effettiva idoneità delle soglie di punibilità nei reati tributari a svolgere il ruolo di *spartiacque* fra illecito penale e amministrativo, qualificando, incidentalmnete anche il bene giuridico tutelato nei reati tributari e porre, dunque l'attenzione sul rapporto attualmente esistente fra sistema sanzionatorio penale ed amministrativo, anche nell'ottica della responsabilità dell'ente.

In relazione alle opzioni sanzionatorie scelte dal legislatore, anche al fine di comprendere quale sia, appunto, la funzione e la natura attuale della confisca per equivalente, *ex* art. 12-*bis*, si analizzerà il ruolo delle *confische* nel diritto penale-tributario, quale prescelto strumento sanzionatorio particolarmente adeguato a contrastare il *crimine del profitto* e, dunque, anche l'evasione fiscale, verificando la sussistenza di eventuali ulteriori possibili forme di recupero del credito erariale mediante la tassazione e la nuova procedura di collaborazione, nota come *voluntary disclosure*.

Il tutto finalizzato, mediante argomentazioni *de jure condito* e *de jure condendo*, a suggerire indicazioni potenzialmente utili a calibrare l'assetto attuale del sistema penal-tributario verso un equilibrio effettivo nei rapporti fra contribuente e Fisco, ovvero fra garantismo e <<ragion fiscale>> .

Ed in questo, anche l'ultima sfida posta in relazione all'eventuale introduzione dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto di cui al d.lgs. n. 231/2001, appare quale un ulteriore banco di prova della funzione del diritto penale nel sistema tributario odierno.

CAPITOLO I

Quale diritto penal-tributario? L'eterno conflitto tra <<ragion fiscale>> e garantismo nei reati tributari

Sommario

Parte I

1.1.Può il diritto penale essere strumento di risoluzione dei conflitti fra Stato e contribuente? Tra problematiche attuali e innovazioni del sistema. 1.2. La "rivoluzione" palingenetica del diritto penale: la riscoperta del principio di legalità e del bene giuridico tutelato quali forme primarie di garanzia del cittadino. 1.3. La genesi del diritto penale-tributario: già fuori dal codice Rocco. Le prime contraddizioni del sistema deliberato nel 1929: il delitto di frode fiscale e lo scarso uso della pena detentiva. 1.4. Un primo cambio di rotta: la scoperta dei valori costituzionali di solidarietà e di capacità contributiva; il T.U. del '56 e l'elaborazione del concetto di <<frode fiscale>>. 1.5 La riforma tributaria del 1970 e la costante incertezza sulla natura del delitto di <<frode fiscale>>. 1.6. Quando l'insuccesso porta all'eccesso: <<Manette agli evasori>>, la riforma del 1982 e la pan-penalizzazione del sistema tributario. 1.7.<<*Rinomato Ulisse, tu alla dolcezza del ritorno aneli e un Nume invidioso il ti contende. (...) Pur, sebbene a gran pena, Itaca avrai(..).* Il d.lgs. n. 74/2000 e lo Statuto del contribuente.1.7.1. *(Segue)* Le soglie di punibilità nei reati tributari. La controversa natura giuridica: da condizione obiettiva di punibilità a elemento costitutivo del reato. 1.7.2 *(Segue)* La struttura del d.lgs. n. 74/2000 e la codificazione dei nuovi reati tributari intorno all'evento. Problemi intertemporali e di raccordo con il diritto penale generale. 1.8. Gli interventi successivi antecedenti alla riforma del 2015 nel segno del compromesso tra mancata prevenzione e nuovi eccessi di repressione. 1.9. Il bene giuridico tutelato dai reati tributari e l'alba del principio di offensività. 1.9.1. Il principio di capacità contributiva ed esigenze solidaristiche alla base dell'identificazione del nuovo bene giuridico tutelato. 1.10 Un confronto con l'ordinamento

spagnolo: plurioffensività dei reati tributari e concetto di ordine pubblico economico. 1.11 Gli ultimi problematici gattopardismi del principio *societas delinquere non potest*. La responsabilità amministrativa degli enti per gli illeciti tributari; limite e punto di riferimento per una potenziale riforma del settore.

1.1. Può il diritto penale essere strumento di risoluzione dei conflitti fra Stato e contribuente? Tra problematiche attuali e innovazioni del sistema.

Quando si pensa al diritto penale tributario, dalla sue radici[25] alla più recente evoluzione culminata con il d.lgs. n. 158/2015[26], non si può non avvedersi del fatto che esso sia sempre stato caratterizzato da una perenne lotta, o meglio, da una costante contrapposizione, fra le ragioni del Fisco e quelle del singolo contribuente a cui sono connesse le garanzie del diritto penale poste a favore dell'individuo come *Magna Charta* del reo[27], ancorate, in primo luogo, ai principi di legalità, tassatività, colpevolezza ed offensività.

In questo settore, che interessa sia il diritto che l'economia, infatti, il rapporto fra contribuente e Stato si è sempre sviluppato in maniera ambigua ed altalenante, sul presupposto che questi due soggetti viaggiassero su rette parallele, tanto che, ancora oggi, nonostante le più recenti riforme del 2015, alcuni nodi appaiono o del tutto irrisolti, come nell'esempio della confisca per equivalente o di prevenzione, applicata – in contrasto al principio di legalità - oltre i propri confini ai risparmi di imposta illeciti accumulati da persone

25 Regolamento doganale del 21 ottobre 1861.

26 Cfr. S. FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. n. 158/2015*, in www.penalecontemporaneo.it, del 9 ottobre 2015.

27 Si fa riferimento a F. LISTZ, *Lehrbuch des deutschen Strafrechts*, Berlino, 1905, pag. 140 e ss; ID., *Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopadie der Rechtswissenscahft*, in *Zstw*, 1888, pag. 138 e ss.

fisiche o giuridiche, o non del tutto decifrabili, come nell'ipotesi della rilevanza penale dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale di cui, ancora, anche alla luce delle prime sentenze successive all'espunzione esplicita dell'abuso del diritto dal novero dei comportamenti penalmente rilevanti con il d.lgs. n. 158/2015[28], non si comprende ove il legislatore abbia posto esattamente il *limen* discriminatorio concreto fra condotta abusiva lecita e comportamento fraudolento illecito.

Nonostante permangano ancora queste incertezze, non va comunque sottaciuto che la stessa legge delega n. 23/2014 alla riforma fiscale ed all'intero ordinamento penal-tributario abbia scelto, come primo obiettivo, di puntare sulla rinnovazione e sulla riqualificazione del rapporto fra contribuente e Stato, optando per un sistema collaborativo e trasparente in grado orientare il nuovo sistema alla crescita economica del Paese.

L'esistenza della dicotomia fra contribuente e Stato si manifesta poi anche in termini di ricadute pragmatiche in materia sanzionatoria o sul regime della prescrizione determinate

28 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza del 1 ottobre 2015, n. 40272: *"Le condotte realizzate mediante la stipulazione di contratti sottoscritti al solo fine di eludere disposizioni fiscali (senza elementi di simulazione, falsità o fraudolenza), in quanto ricomprese nella nozione di abuso del diritto, sono penalmente irrilevanti (nella specie, è stata esclusa la rilevanza penale, quale elemento della fattispecie del delitto di dichiarazione infedele, dell'indicazione di elementi passivi frutto di condotte elusive poste in essere attraverso la conclusione ed esecuzione di contratti - stock lending agreement - che, mediante lo strumento del prestito di azioni e delle connesse pattuizioni sulla remunerazione del prestito, in assenza di un effettivo contenuto economico, consentivano un risparmio fiscale)"*. Ancor più di recente, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza del 5 aprile 2016, n. 33575: "*l'istituto dell'abuso di diritto di cui all'art. 10 bis, legge 27 luglio 2000, n.212, che si applica anche ai diritti doganali, non è configurabile in presenza di condotte che integrino una diretta violazione delle norme in materia, con la conseguenza che queste ultime vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione, mentre, riguardo ai fatti elusivi riconducibili alla categoria dell'abuso, la suddetta disciplina realizza una sostanziale "abolitio criminis", ed opera, pertanto, retroattivamente senza condizioni"*.

indirettamente dalle Corti sovranazionali, *in primis* dalla Corte EDU e dalla CGE che fanno del sotto sistema penal-tributario un ordinamento molto sensibile e permeabile agli influssi del diritto europeo, essendo particolarmente connesso agli interessi finanziari dell'Unione, tanto da condizionare, seppur con i dovuti contrappesi, anche l'ampiezza delle maglie del diritto penale.

Esempi si possono ricavare in materia di *ne bis in idem* ove, per esempio, la Corte EDU ha precluso un doppio processo ed una doppia sanzione che sia *materialmente penale* nei confronti del medesimo soggetto per il medesimo fatto[29] ed in materia di prescrizione, ove però, dall'altro lato, la CGE, nel noto caso *Taricco*[30], svilendo la *ratio* garantista della prescrizione, per aumentare il livello di tutela degli interessi economici europei, ha argomentato a favore di un'applicazione della prescrizione in chiaro conflitto con il principio di irretroattività *ex* art. 25, 2° comma, Cost..

Se, però, poi aumentiamo il livello di approfondimento di studio del sistema penal- tributario, notiamo come la rigida contrapposizione fra ragion fiscale ed interesse del contribuente non sia onnipresente in tutta la disciplina e nei suoi riflessi empirici ma che, soprattutto con la riforma del 2015, il legislatore abbia dotato il

29 Si tratta del caso *Grande Stevens*, Corte EDU, Sez. II sentenza del 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*, ricorso n. 18640/2010, con note di C. VINCIGUERRA, *Il principio del* ne bis in idem *nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, pag. 337 e ss; B. LAVARINI, *Corte Europea dei diritti umani e* ne bis in idem*: la crisi del doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. Pen. E Proc.*, 2015, pag. 82 e ss; G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su tema europeo*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 939 e ss; G.M. FLICK- V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? ("Materia penale", giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse)*, in *Riv. Soc.*, pag. 953 e ss, P. GAETA, Grande Stevens c. Italia, *il "non detto" delle sentenze*, in *Quad. Cost.*, 2014, pag. 740 e ss.

30 Cfr. CGE (Grande Sezione), sentenza dell'8 settembre 2015, C-105/2014.

sistema di “valvole di sfogo mascherate”, in grado di far dialogare le due parti al di fuori del processo penale ed a fronte del riconoscimento dell'imposta dovuta e del suo pagamento preventivo comprensivo degli interessi maturati.

Si tratta, per l'esattezza di modelli nuovi di cause sopravvenute di non punibilità che operano in caso di pagamento dell'imposta dovuta anche non da parte dal reo, degli interessi e delle sanzioni[31], nonché, nei reati dichiarativi dell'autodenuncia che mette in rilievo l'abdicazione da parte dello Stato all'applicazione della pena.

In queste ipotesi, il legislatore ha scelto di rinunciare alla propria potestà punitiva pur di garantire un minimo di soddisfacimento della ragion fiscale, già fiaccata, peraltro con gli apparenti stimoli provenienti dalla *voluntary disclosure* introdotta dalla legge 184/2014[32].

Questi stratagemmi, in realtà, dimostrano come venga troppo spesso demandata al diritto ed al processo penale l'individuazione di soluzioni affidabili nei rapporti controversi fra fisco e cittadino che andrebbero invece sciolti e risolti a monte, in un momento del tutto distante da quello punitivo.

Il legislatore fiscale bifronte che, da un lato, non può più avere piena autonomia per via del processo di unificazione in corso a Bruxelles, e dall'altro, non riesce a garantire una politica fiscale equa e

31 Si veda G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, pag. 589 e ss;

32 Cfr. A. INGRASSIA, *Le caleidoscopiche ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in www.penalecontemporaneo.it, 11 maggio 2015; V.E. FALSITTA, *Istituto innovativo non assimilabile ad un condono*, in *Guida al dir*, 2015, n. 4; C. MASIELLO, (a cura di), *Voluntary disclosure*, *Guida pratica*, Milano, 2015; M. PIAZZA – M. BONO – M. FOLLI, *Collaborazione volontaria: la procedura*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 333; D. SOPRANZETTI, *Antiriciclaggio, monitoraggio fiscale e voluntary disclosure*, Milano 2015.

trasparente, ispirata seriamente al principio contributivo *ex* art. 53 Cost e 3 Cost. e che non induca neanche il contribuente - eccessivamente pressato dal carico fiscale[33] - al compimento di attività elusive o evasive, demanda, disinteressandosene, al diritto penale il compito di dividere il lecito con l'illecito, passando da momenti storici di panpenalizzazione di tutto il sistema contributivo ad altri invece di *laissez faire* o inserendo, strumenti di favore come i condoni, le *voluntaries* o gli scudi fiscali che, essenzialmente, finiscono per aumentare le differenze sociali, dato che consentono alle classi più abbienti di riportare i propri capitali nel sistema legale in assenza di ripercussioni o di sanzioni effettive, a fronte magari invece del mantenimento di uno stretto sistema di controllo fiscale sui regimi dei dipendenti della pubblica amministrazione ed, in generale, del lavoro subordinato.

Ed è proprio che, sollevando queste problematiche, viene a mente l'insegnamento di un economista, Gaetano Borgatta[34], il quale, a sostegno della teoria dell'equilibrio sociologico per l'analisi dei fenomeni economico-tributari-finanziari e, dunque, anche da una prospettiva pubblicistica, affermava che: <<*Il principio di ripartizione delle imposte è un problema prima di tutto politico, scientificamente*

33 In Italia, la pressione fiscale nominale è ormai superiore al 45% del Pil senza contare che la pressione fiscale calcolata al netto delle stime dell'economia sommersa, che grava sui contribuenti che adempiono fedelmente al dovere fiscale, supera il 55% della ricchezza prodotta in Italia. Oltre alla dimensione complessiva della pressione fiscale italiana, ormai da "primato", rispetto agli altri Paesi ad economia avanzata, particolarmente critica è la sua composizione, eccessivamente sbilanciata sui fattori che concorrono alla crescita economica ed alla creazione di una nuova ricchezza: nel 2010, l'Italia era il Paese dell'Unione europea con il più elevato livello di pressione fiscale sul lavoro e nel 2011 uno dei Paesi con la più alta tassazione sulle imprese a livello mondiale; così G. BERGONZINI, *Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. MELIS – L. SALVINI, Padova, 2014, pag. 44 e ss.

34 Cfr. G. BORGATTA, *Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1935, pag. 82.

indeterminato, perché la sua soluzione è in funzione di presupposti, storicamente mutevoli, forniti dal complesso delle condizioni economiche e politiche, delle forze e sentimenti operanti in un dato aggregato sociale>>, volendo appunto sottolineare come sia compito del legislatore ed, *in primis,* del Parlamento di individuare specificamente i presupposti di imposta e i limiti quantitativi e qualitativi dell'imposizione, nonché cristallizzare il concetto di indice di potenzialità economica[35] onde evitare che sia poi la giurisprudenza, ed in particolare quella penale, a dovere ristabilire un equilibrio assente ed a controbilanciare le scelte legislative cieche ed eccessivamente favorevoli per alcuni con sentenze che facciano uso di strumenti giuridici invasivi e, a volte, anche in contrasto con i principi del sistema, per rinvigorire la tutela della ragion fiscale.

Dunque, il primo obiettivo dello studioso del caleidoscopico sotto-sistema penal-tributario è quello di contribuire insieme all'interprete tributario, nonché all'economista, alla costruzione di un sistema che possa raggiungere nel modo migliore possibile un fattivo equilibrio fra le ragioni fiscali, da ispirare sinceramente al principio di capacità contributiva e di eguaglianza sostanziale (artt. 53 e 3 Cost.) - per porre un freno alla crescente pressione fiscale non omogenea per classi e indici di produttività -, e le garanzie inalienabili del diritto penale che, in un ordinamento liberale e democratico non possono più essere messe in discussione ora per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione ora per sopperire al caos sistematico del legislatore fiscale che non riesce più a ricomporre il *puzzle* del sistema dei tributi.

Si tratta, quindi, anche nell'ambito del lavoro specifico che qui ci interessa, di riscoprire proprio il valore delle garanzie del sistema

35 Si rimanda a G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016.

penale anche innanzi all'adempimento delle ragioni fiscali per far sì che anche nel campo della responsabilità degli enti e, dunque, in quel settore dell'economia che vede interessati grandi capitali ed interessi privati, vi sia un sostanziale equilibrio, il quale, laddove non possa essere rinvenuto direttamente nelle scelte del legislatore rispetto all'attuale emergenza sociale ed economica del nostro Paese, trovi nell'interprete che ricostruisce la materia, un sostanziale punto di riferimento, in grado di suggerire una lettura più coerente del sistema.

Dunque, anche attraverso un'opera *de jure condendo* sarà necessario riscoprire la razionalità di un sotto-ordinamento che vede attualmente nel patrimonio del reo sia l'obiettivo che lo strumento di intervento del legislatore penale ed in generale delle scelte sanzionatorie attuali.

Laddove, infatti, la pena detentiva non riesce più a svolgere la propria efficacia general e special preventiva, si rinviene nello strumento della confisca e, quindi, in una misura ablatoria patrimoniale, ora applicata come pena ora come misura di sicurezza, il faro, il falso mito in grado di riportare un equilibrio sostanziale.

E finché il nostro ordinamento penale non si doterà apertamente di strumenti giuridici diversi, più orientati verso tecniche di prevenzione alle quali i soggetti possano avvicinarsi in un contesto di trasparenza e pubblicità dei flussi finanziari ed informativi, verrà sempre demandato all'intervento sanzionatorio, ed in particolare a quello penale, il compito di districare il bandolo della matassa[36], quasi ottemperando ad una funzione ripristinatoria e compensativa degli interessi esistenti prima della commissione dell'illecito, quindi, anche

36 Sul ruolo del diritto penale innanzi ai problemi della modernità, si rimanda a F. STELLA, *Giustizia e modernità. La protezione dell'innocente e la tutela delle vittime*, Milano, 2002; W. HASSEMER, *Produktverantwortung im modern Strafrecht*, Heidelberg, 1996.

al di là, della funzione tipica alla quale il diritto penale è stato chiamato ad operare.

Da questo punto di vista, poi, non sarebbe fuori luogo, prendendo comunque atto delle buone nuove sopraggiunte con la riforma del sistema penal-tributario e fiscale del 2015, guardare anche a quanto è stato fatto, per esempio, in materia di corruzione con la legge n. 190/2012[37], o in materia di reati ambientali[38], con la riforma del 2015, ove, oltre a ricostruire ed a modellare un nuovo sistema sanzionatorio, si è operato mediante l'introduzione di strumenti di prevenzione, vuoi con l'istituzione dell'ANAC, vuoi con l'implementazione di protocolli interni alle p.a. o con la rimodulazione del sistema dei contratti pubblici, vuoi con la previsione della

37 Si tratta della riforma che ha innovato parte del Titolo II del Libro II del codice penale in materia di corruzione e concussione e che ha dato il via alla costruzione di un sistema che trova nella prevenzione il primo tassello per la difficoltosa soluzione ad un annoso e cruciale problema giuridico e culturale Si veda, per un eterogenea analisi della riforma *ex multis* F. CINGARI, *Una prima lettura delle nuove norme penali a contrasto dei fenomeni corruttivi*, in *Dir. Pen. E proc.*, 2015, pag. 805; F. PALAZZO, *Le norme penali contro la corruzione tra presupposti criminologici e finalità etico-sociali*, relazione al convegno "La corruzione a due anni dalla Riforma Severino, in *Cass. Pen.*, 2015, pag. 3389; AA. VV. *Il contrasto alla corruzione nel diritto interno ed internazionale*, a cura di A. DEL VECCHIO – P. SEVERINO, Padova, 2014; P. SEVERINO, *La nuova legge anticorruzione*, in *Dir. Pen. E Proc.*, 2013, pag. 7 e ss; S. SEMINARA, *La riforma dei reati di corruzione e concussione come problema giuridico e culturale*, in *Dir. Pen. E proc.*, 2012, pag. 1235.

38 Si tratta della riforma avvenuta con la legge n. 68/2015, che ha introdotto un un nuovo Titolo, il VI-bis, interamente dedicato ai delitti contro l'ambiente e che ha avuto ad oggetto, non solo l'introduzione di nuove tipologie delittuose come l'inquinamento ambientale *ex* art. 425-*bis* c.p. o il disastro ambientale *ex* art. 452-*quater* c.p., che in parte hanno lasciato aperti diversi dubbi ma la rivisitazione del concetto stesso di bene giuridico ambiente, del valore sotteso al problema culturale della cura dell'ambiente e del paesaggio e impostato un sistema penale che possa effettivamente presentarsi come *ultima ratio* rispetto al diritto ambientale amministrativo e alle sanzioni da questo previste come nel classico esempio di "chi inquina paga"; sul punto si veda, G.M. FLICK, *Elogio del patrimonio. Cultura, arte e paesaggio nella Costituzione italiana*, Roma- Città del Vaticano, 2016; G. AMARELLI, *I nuovi reati ambientali e la responsabilità degli enti collettivi: una grande aspettativa parzialmente delusa*, in *Cass. Pen.*, 2016, pag. 405 e ss; C. BERNASCONI, *Il "bastone" e la "carota" nella nuova disciplina dei reati ambientali*, in *Studium Iuris*, 2015, pag. 1403 e ss.

decadenza automatica dei membri delle due Camere e dei Consigli Regionali per la commissione dei delitti contro la p.a., o con la previsione di validi strumenti ripristinatori nell'ambito dei reati ambientali, (al momento la nuova frontiera del diritto sanzionatorio) ove, tralasciando le ombre legate alla riforma[39], è stato preso atto dal legislatore del 2015 di un problema massivo, macro-criminale e fondamentalmente anche culturale.

E tale problematica involve in maniera capillare anche la questione fiscale, da sempre contraddistinta da fenomeni di scontro fra contribuente ed amministrazione finanziaria dettati anche e forse soprattutto da un modo di volere vivere e considerare la cosa pubblica, l'uso delle risorse finanziarie destinate ai servizi essenziali, lontano dalla propria dimensione privata ed egotista, quasi come se la mano dello Stato fosse quella del Leviatano[40] e non della Costituzione di Mortati ed Einaudi ispirata a principi solidali e democratici.

E' quindi da qui che, nello studio dei reati tributari e delle spericolate applicazioni delle misure di ablazione patrimoniale nei confronti delle persone giuridiche - in assenza di un reato presupposto nel d.lg.s 231/2001-, bisogna ripartire: rifondare intanto la primazia del principio di legalità e dei suoi corollari e, solo dopo avere restituito al diritto penale la sua funzione autentica, che prevede il suo intervento solo come *extrema ratio*, mediante peraltro strumenti giuridici idonei a tal fine, immaginare un sotto-sistema penal-tributario ancora più coerente con la Costituzione e quindi, conseguentemente, espressione di un punto di incontro fra ragione fiscale ed interesse del contribuente.

---

39 Cfr. G. AMARELLI, *La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un intervento a lungo atteso*, in www.penalecontemporaneo.it, 30 luglio 2015.

40 Cfr.T. HOBBES, *Il Leviatano*, 1651 – edizione Rizzoli, Milano, 2012.

1.2. La "rivoluzione" palingenetica del diritto penale: la riscoperta del principio di legalità e del bene giuridico tutelato quali forme primarie di garanzia del cittadino.

L'*"eterno ritorno"* ai principi di garanzia costituzionale che devono continuare a primeggiare nel diritto penale moderno e democratico, impone all'interprete di chiarire fin da subito ciò che il diritto penale è tenuto a tutelare nel settore tributario, ovvero a circoscrivere non solo l'ambito di applicazione delle condotte penalmente rilevanti, previste all'interno del d.lgs n. 74/2000, modificato nel 2015, ma in primo luogo chiarire quale sia il bene giuridico tutelato dai delitti tributari.

E' proprio infatti dall'individuazione dell'oggetto giuridico che è possibile davvero intraprendere un percorso di ricostruzione dei rapporti tra cittadino e ragion fiscale.

La corretta ricostruzione di ciò che il diritto penale deve tutelare nel settore fiscale non solo agevola nella riaffermazione della primazia dei principi di legalità e di offensività ma sopratutto consente di individuare gli effetti dinamici che la tutela di un certo bene giuridico produce all'interno della società.

E' proprio con la ricerca della "funzione"[41] del bene giuridico tutelato in ambito tributario che riusciamo a riscoprire lo scopo utile per il sistema sociale, evitando quindi processi di pan-penalizzazione che hanno, nel passato, condotto alla repressione di ogni comportamento anche astrattamente idoneo a recare un danno alle casse dello stato e degli enti regionali.

41 Cfr. M.ROMANO, *Commentario sistematico al codice penale*, Milano, 1986, pag. 260 e ss.

Tuttavia, anche recentemente, sia in materia di abuso del diritto che di responsabilità degli enti per delitti tributari si è assistito alla formulazione di una equivalenza tra riduzione o esclusione della base imponibile connessa ad una certa imposta con il concetto stesso di bene giuridico nell'ordinamento penal-tributario, al di là di qualunque ulteriore specificazione.

In pratica, quella giurisprudenza che non conviene rispetto ad un'analisi più partecipata della problematica legata ai fenomeni di evasione ed elusione fiscale, propende per un appiattimento della tutela penale su quella amministrativa o tributaria, rinvenendo l'effettiva lesione del bene giuridico tutelato nella semplice riduzione dell'imposta pagata[42] o nel mancato soddisfacimento della "pretesa tributaria"[43], sorvolando peraltro sul fatto che si dovrebbe evitare di sanzionare con la pena quei comportamenti che, comunque, non manifestano un carattere fraudolento e che, a volte, sono oggetto anche di transazioni, in fase di accertamento, tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

Ed in fondo, è proprio la foga satisfattoria della pretesa tributaria che, di fatto, conduce in alcune sentenza della Corte di Cassazione[44] alla rarefazione del principio di legalità nel sistema della responsabilità degli enti ed all'ablazione - sotto molteplici forme e nature - dei risparmi di imposta illeciti[45].

---

42 Si veda Cass., Sez. III Pen., 6 marzo 2013, n. 19100

43 Si veda Cass., Sez. III Pen., 19 settembre 2012, n. 1256

44 Si veda *ex multis*, Cass. Sez. III Pen., 17 settembre 2014, n. 42564; Cass., Sez III Pen., 14 maggio 2013, n. 33182; *contra* Cass. Sez. III Pen., 19 settembre 2012, n. 1256;

45 Si veda Cass., Sez. III, 14 ottobre 2015, n. 46162, ove apertamente i giudici di legittimità consentono l'ablazione dei vantaggi illeciti derivanti dai reati tributari, non previsti nel catalogo dei delitti presupposto della 231, sotto le spoglie del delitto di associazione per delinquere transnazionale: <<*In tema di responsabilità da reato degli enti, ove si proceda per associazione per delinquere transnazionale finalizzata alla commissione di reati non previsti tra*

In questo senso, dunque, recuperare la singolarità del bene giuridico tutelato nei delitti tributari serve anche ad impedire che, soprattutto nei confronti delle persone giuridiche, si proceda alla confisca di un bene o di una somma di denaro a titolo di riciclaggio o di associazione per delinquere transnazionale quando essi, però, in pratica, rappresentino il profitto derivante da un'evasione fraudolenta e non da un altro comportamento penalmente rilevante.

Questi orientamenti giurisprudenziali, infatti, tendono a svilire, non solo legalità ed offensività, ma anche la stessa funzione del bene giuridico tutelato che nel nostro ordinamento orienta, appunto, le scelte del legislatore penale.

Infatti, volere confiscare un bene o una somma di denaro - profitto immediato di un risparmio di imposta illecito poiché fraudolento - a titolo di riciclaggio o di associazione a delinquere transnazionale significa non riconoscere più la legittimità dell'intervento penale solo nei casi in cui la lesione leda specificamente il bene giuridico che si è voluto individuare, ma riportare le lancette indietro negli anni in cui per principio di legalità si intendeva solo introdurre per legge una nuova fattispecie senza curarsi che essa sia effettivamente rispettosa dei principi di offensività, tassatività e frammentarietà, come riletti dalla Corte EDU[46]e dalla

quelli fondanti la responsabilità dell'ente, nella specie tributari, il profitto confiscabile all'ente ben può consistere nel complesso di vantaggi direttamente conseguente dall'insieme dei reati-fine, in quanto detto complesso di vantaggi è imputabile all'associazione, autonoma dai reati-fine, l'esecuzione dei quali è però agevolata dall'esistenza della stabile struttura organizzativa e del comune progetto delinquenziale costituenti i requisiti dell'associazione stessa>>.

46 Cfr. M.B. FORNACIARI, *Il principio di legalità penale tra il primato del diritto europeo ed i controlimiti, aspettando la Corte Costituzionale*, in *La giust. Pen.*, 2016, pag. 175 e ss; G.M. FLICK, *Il principio di legalità: variazioni sul dialogo fra Corte di Giustizia, Corte Europea dei diritti dell'uomo e Corte Costituzionale italiana*, in *Rivista AIC*, 2014, pag. 4 e ss; si veda anche G. ZUCCALA', *Due questioni attuali sul bene giuridico: la pretesa dimensione <<critica>> del bene*

Corte Costituzionale,rispetto all'oggetto giuridico elevato ad interesse meritevole di tutela, consentendo che una fattispecie possa assumere le vesti di una fisarmonica che si apre o si richiude su sé stessa in base alle urgenze ed esigenze repressive del momento.

Ed ancora, questo atteggiamento interpretativo dei giudici di legittimità sottopone ad evidenza anche lo smarrimento di quell'insegnamento del Binding, in materia di frammentarietà del diritto penale, per il quale *<<il legislatore tra le onde della vita quotidiana lascia giocare davanti ai suoi piedi le azioni, che dopo raccoglie con mano pigra, per elevarle a fattispecie delittuose a causa della loro intollerabilità>>*[47].

Infatti, sottoporre a confisca un bene ottenuto illecitamente mediante un comportamento posto in violazione di un interesse tributario e non penalmente rilevante nel sotto-sistema 231 mediante l'utilizzo di una fattispecie estranea a tale ambito di tutela, significa non riconoscere l'immanenza del principio di frammentarietà nella sua seconda accezione, ovvero quella che richiede che le fattispecie di reato debbano tutelare il bene oggetto di protezione non contro ogni aggressione proveniente da terzi ma soltanto contro specifiche tipologie.

Da questa breve rappresentazione delle problematiche attuali, risulta un quadro esemplificativo di una crisi del sistema penal-tributario nei suoi rapporti con i principi fondamentali asserviti al sol fine del soddisfacimento della pretesa tributaria, che bisogna immediatamente raddrizzare onde evitare che si possa giungere finanche ad una parificazione fra la sfera di ciò che rileva penalmente

e la pretesa necessaria offesa ad un bene, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2004, pag. 839 e ss.

47 Così K. BINDING, *Lehrbuch das Gemeinen Deutschen Strafrechts*, B.T., Bd. 1, 2° ed., Leipzig, 1920, pag. 20;

con quella di ciò che è "antigiuridico", essendo la prima decisamente più ristretta e che impone l'intervento della sanzione penale solo come *extrema ratio*.

Dove si dirige quindi la funzione di garanzia del diritto penale tributario? A tratti parrebbe smarrirsi nei vicoli poco luminosi della ragion fiscale *uber alles*[48], per cui bisogna riaffacciarsi al tepore della ragionevolezza dei principi fondamentali del diritto penale che vede nel rispetto del principio di legalità anche la selezione tassativa ed antecedente dei beni giuridici da tutelare in relazione solamente ad alcune forme di aggressione.

Ecco che nel percorso di *"eterno ritorno"*[49] o di <<rivoluzione>> palingentica della funzione di garanzia del diritto penale bisogna intanto riscoprire e riaffermare quale sia il bene giuridico tutelato nei delitti tributari per ancorare così la direzione dell'incriminazione penale verso un principio di legalità vivo e non afono in grado, in questo senso, di rispecchiare l'essenza dei principi costituzionali che in questo settore possono venire in rilievo, primo fra tutti quello di capacità contributiva *ex* art. 53 Cost. e di eguaglianza, *ex* art. 3 Cost.

1.3. La genesi del diritto penale-tributario: già fuori dal codice Rocco. Le prime contraddizioni del sistema deliberato nel 1929: il delitto di frode fiscale e lo scarso uso della pena detentiva.

A tale è sopo è necessaria una breve ulteriore premessa relativa alla stessa genesi del diritto penale tributario, idonea a farci

48 Si richiama il concetto di "volontà di potenza" di F. NIETZSCHE, *Così parlo Zarathustra*, 1885.

49 Il corsivo fa riferimento al metodo interpretativo delle questioni giuridiche di V. MILITELLO, *Dogmatica penale e politica criminale in prospettiva europea*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2001, pag. 411 e ss.

comprendere quali siano state le dinamiche dei rapporti intercorsi nel tempo fra contribuente ed amministrazione finanziaria.

Fin dall'unificazione nello Stato italiano nel 1860, la volontà di ricorrere alla sanzione penale per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale ha sempre permeato le scelte del legislatore.

Il Governo del tempo, tentando di contenere il disavanzo delle finanze statali provò ad omogeneizzare il prelievo fiscale ed incrementare il gettito, mediante una serie di interventi legislativi relativi sia l profilo impositivo che a quello sanzionatorio della normativa tributaria.

Dal momento che alla fine del XIX secolo, le entrate maggiori erano il frutto delle imposte doganali, il primo reale tentativo di fondere fra di loro le varie disposizioni repressive finanziarie vigenti all'interno degli stati italiani preunitari, avvenne con il <<Regolamento doganale>> del 21 ottobre 1861, successivamente sostituito dal d.lgs. n. 28 giugno 1866, n. 3020, intitolato del <<reato di contrabbando e delle pene cui saranno puniti coloro che lo commettono>>.

In materia di imposte dirette, invece, già dopo l'unificazione del nostro Paese, era avvertita con difficoltà la possibilità di procedere all'introduzione di fattispecie penali che ne reprimessero il mancato pagamento, tant'è vero che la legge del 23 giugno 1873, n. 844, rimase sostanzialmente inapplicata, tanto da passare agli annali come un esempio di desuetudine di legge penale[50].

Solamente negli anni del regime fascista si giunse all'introduzione di una disciplina penale in materia tributaria, la quale, però, ancor lontana dal rappresentare un sotto-sistema garantistico,

50 Ne parla approfonditamente, G. SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in AA. VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 1999, pag. 719.

prevedeva l'applicazione della sanzione penale rispetto agli illeciti commessi in fase di riscossione del tributo e non rispetto al momento dell'accertamento e quindi di quello dichiarativo.

Si tratta, infatti, della l. del 9 dicembre 1928, n. 2834, intitolata <<Penalità in materia di imposte dirette>>, la quale, se da un lato prevedeva per i comportamenti di omessa denuncia dei redditi (art. 2) o per quelli riguardanti il compimento di atti diretti al deliberato fine di sottrarre i redditi all'imposizione fiscale (art. 4) una semplice sovraimposta, peraltro, avente natura civilistica, proporzionale all'imposta evasa, la sottrazione fraudolenta al pagamento della somma accertata e dovuta a titolo di imposta (*ex* art. 6, comma 6) veniva punita con la pena detentiva; nel complesso, comunque, i commentatori, riportano di una disciplina fondamentalmente inidonea a reprimere i comportamenti più gravi poiché costruita immaginando l'evasione fiscale non come una fattispecie incriminatrice a sé stante, posta a protezione di un bene giuridico specifico, ma come un delitto *<<paragonabile alla sottrazione di ricchezza individuale connessa ai delitti contro il patrimonio>>*[51].

Con la legge del 7 gennaio 1929, n. 4, che si può datare ufficialmente la nascita di un vero e proprio diritto penale tributario in materia di imposte dirette.

Tale disciplina introduceva, peraltro, nel nostro sistema diversi specifici principi, alcuni dei quali, destinati ad essere il punto di riferimento per l'intero sotto-ordinamento per diversi decenni.

In questo senso, si fa riferimento a:

1) il principio di fissità, secondo cui le norme di diritto penale-

51 Cfr. E.MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op.cit.*, pag 2 e ss; C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale- Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, pag. 4 e ss.

tributario potevano essere abrogate solo per dichiarazione espressa dal legislatore. Tale principio era fondamentalmente finalizzato ad evitare che l'eventuale continuativo intervento del legislatore in questa materia potesse creare squilibri ed incertezze e, dunque, disordine nell'intero sistema sanzionatorio, che vede rapportarsi la pena con le altre sanzioni tributarie ed amministrative. In poche parole, questo principio si poneva quale argine alla penalizzazione di qual si volesse esigenza ed emergenza dell'amministrazione finanziaria[52];

2) una disciplina particolare e diversa da quella prevista dal diritto penale comune per il concorso di reato ed il reato continuato. Infatti, come è noto, nel sistema penale ordinario, vige il principio secondo il quale l'autore di più illeciti penali viene punito con la somma delle pene previste per ciascun delitto (*tot delicta tot poenae)*, principio che comunque non è valido nei casi previsti dall'art. 81 c.p., per l'ipotesi di concorso formale e per il caso in cui siano posti in essere più reati anche in tempi diversi ed in esecuzione di uno stesso disegno criminoso (reato continuato)[53]. Per queste due ipotesi la norma prevede infatti l'applicazione del cumulo giuridico: è prevista una pena che sanziona il reato più grave aumentato fino al triplo. In materia tributaria, invece, l'art. 8 della legge n. 4/1929, prevedeva il principio del cumulo materiale delle sanzioni e al comma 2° prendeva

52 In materia di principio di fissità si rimanda a R. ALAGNA, *Efficacia nel tempo*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, pag. 47 e ss; A. D'AVIRRO - U. NANNUCCI., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, pag. 94 e ss; A. DUS, voce *Violazione tributaria*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1975, pag. 883 e ss; P. NUVOLONE, *La fissità della legge penale finanziaria*, in *Trent'anni di diritto e procedura penale*, a cura di P. NUVOLONE, II, Padova, 1969, pag. 1192; G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1932, pag. 17.

53 Cfr. G. FIANDACA-E.MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, *op. cit.*, pag. 617 e ss; N. MAZZACUVA- E.M.AMBROSETTI, *Reato continuato*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, pag. 7 e ss; E. PROTO, *Sulla natura giuridica del reato continuato*, Palermo, 1950;

in considerazione il reato continuato omogeneo prevedendone una disciplina parzialmente diversa rispetto al codice penale sotto il profilo dell'unificazione legale nel caso di reato tributario continuato che era affidata alla discrezionalità del giudice; l'aumento di pena non poteva comunque superare la metà della pena che sarebbe stata inflitta sommando le pene previste per le diverse violazioni. Successivamente alla novella del 1974 del codice penale, però, ed alla stessa modifica dell'art. 81 c.p., che ha esteso la disciplina del cumulo giuridico, già prevista per il reato continuato omogeneo, anche al reato continuato eterogeneo, si è assistito alla divisione della dottrina[54] in materia, proprio in ordine all'applicabilità dell'art. 81 c.p. alle ipotesi di reato tributario eterogeneo;

3) una tipologia particolare di oblazione (art. 13) che riguardava le contravvenzione punite con la pena dell'ammenda, non superiore nel massimo a centomila lire, la quale doveva intervenire al momento della contestazione della contravvenzione ed un'ulteriore fattispecie di oblazione (art. 14) in generale per le contravvenzioni punite con la sola ammenda, ma che il giudice poteva ritenere non applicabile avuto riguardo alla particolare gravità del fatto;

4) la pregiudiziale tributaria che ha costituito, fino alle soglie di questo millennio, un principio tipico del sotto sistema penal-tributario (art.

54 Cfr. F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari,II, I reati fallimentari, tributari, ambientali e dell'urbanistica*, a cura di L. CONTI, Milano, 1998, pag. 35, il quale affermava che la disciplina del reato continuato eterogeneo, introdotta nel 1974 dovesse essere applicata anche al reato tributario, mentre il reato continuato omogeneo doveva essere disciplinato dall'art. 8 della legge n. 4/1929; *contra* M. ROMANO, *Commentario sistematico al codice penale*, *op. cit*. pag. 674 e ss riteneva che l'applicazione della disciplina del reato continuato eterogeneo comune anche al reato tributario avrebbe comportato che il reato tributario continuato omogeneo sarebbe stato disciplinato in modo più sfavorevole rispetto a quello eterogeneo, che, di per sé, sarebbe stato meritevole di una disciplina maggiormente severa.

21, coma 3°), in forza del quale << *per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia*>>. Rimaneva controversa la natura giuridica della stessa pregiudiziale, qualificata ora come condizione di procedibilità ora come presupposto di procedibilità dell'azione penale o, infine, come condizione processuale sospensiva dell'azione penale[55]. In questo caso, si era innanzi ad una deroga fissato dall'art. 22 della legge del 29, per cui qualora l'esistenza del reato fosse dipesa dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il giudice penale competente a conoscere il reato avrebbe deciso anche la controversia relativa al tributo.

Questo principio, successivamente, è stato integrato anche nella disciplina di cui al d.p.r. n. 600/1973, ed in particolare, all'interno dell'art. 56, coma 6°, il quale disponeva che l'azione penale non potesse essere esercitata, ma se iniziata, <<*non poteva essere proseguita prima che l'accertamento dell'imposta fosse divenuto definitivo*>>;

5) principio di ultrattività (art. 20) delle leggi penali tributarie, che continuavano ad applicarsi ai fatti commessi sotto il loro vigore anche se sopravveniva una legge più favorevole, derogando così al principio di retroattività della legge penale sopravvenuta più favorevole, previsto dall'art. 2 c.p., estendendo la regola del *tempus regit actum*, normalmente valevole per le sole leggi processuali, alle norme di

55 Si veda per il primo orientamento, A. DUS, *La prescrizione dei reati in materia di tributi diretti*, in *Riv. Dir. fin.*, 1957, pag. 28; per la seconda, C. CARBONE-T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, pag. 249; per la terza G. SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1954, pag. 223.

carattere sostanziale[56].

In realtà, il legislatore del 1929 ha sicuramente avuto la capacità e la consapevolezza di riuscire a dare un ordine sistematico agli illeciti penali in campo tributario ed alle sanzioni destinate ad operare nel settore delle imposte dirette nella prospettiva tuttavia di continuare a considerare l'evasione quale fenomeno meritevole di attenzione tutt'altro che privilegiata, tanto da non prevedere quasi mai l'irrogazione di una pena detentiva.

E tale scelta legislativa appare, in fondo, alquanto singolare se consideriamo il momento storico in cui questa riforma veniva introdotta.

Nella relazione introduttiva al disegno di legge, avente per oggetto <<*Penalità in materia di imposte dirette*>>, presentata nel novembre 1928, di concerto fra il Ministro delle Finanze ed il Ministro Guardasigilli, si evidenziava, da un lato, ed in maniera incisiva, la preoccupante presenza di massicce evasioni nel campo delle imposte dirette e si lamentava che, a fronte degli strumenti sanzionatori penali esistenti nel campo della imposizione indiretta, mancassero adeguati mezzi di repressione penale, posti a tutela dell'interesse dello Stato al corretto prelievo delle imposte dirette dovute dai contribuenti.

Si proponeva, infatti, l'adozione di sanzioni penali anche nel campo dell'imposizione diretta, non mancando stranamente, però, il richiamo ad un intervento delicato ed alla non opportunità di fare

56 In dottrina si è discusso della *ratio* del principio di ultrattività Si è infatti parlato dell'interesse patrimoniale dello stato come un bene meritevole di tutela più rigorosa di quella che il diritto penale comune offre ad ogni altro bene protetto; cfr. A.MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, pag. 130 e ss; ovviamente questa ricostruzione presta il fianco a diverse criticità, ma per spirito di completezza era opportuno riportarlo

ricorso a pene estremamente severe, concretamente di difficile applicazione.

Si trattava, in un certo senso, di affermazioni ancora oggi molto attuali, soprattutto se ripulite dalla veemenza verbale tipica degli anni del regime che lasciano spazio, appunto, al richiamo ad esigenze di perequazione tributaria e di moderazione nell'afflato repressivo, ma che tuttavia lasciano trasparire fortissime contraddizioni se si tiene conto che l'invito alla moderazione giungeva proprio dal Guardasigilli Arturo Rocco, il quale, in quegli anni, stava perfezionando l'assetto complessivo del nostro codice penale – come noto – del tutto informato da un rigido rigorismo – si scusi l'allitterazione concettuale – anche nel campo dei delitti contro il patrimonio.

Ed è questa contraddittorietà fra i propositi di una severa riforma e le esigenze di <<cautela>> rispetto ai ceti più abbienti e privilegiati, sicuramente più colpiti e quindi più sensibili ad un rigoroso sistema di imposizione diretta e personalizzata, che non rispetto al tradizionale e parziale rigore dell'imposizione sul consumo, che caratterizza l'intervento normativo del 1928-29[57].

La sanzione penale, con riferimento a fatti di evasione delle imposte dirette, venne, infatti introdotta, ma in limiti estremamente contenuti sia sotto il profilo delle pene che sotto quello delle fattispecie di reato.

In questa prospettiva, peraltro, il legislatore del 1929 faceva ampiamente uso della pena pecuniaria ed onde evitare di applicare una doppia sanzione amministrativa e penale, previde all'art. 3 una

57 Ne discutono ampiamente A.D'AVIRRO- U.NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, pag. 28 e ss;

specifica disciplina volta ad evitare un *ne bis in idem* o comunque una duplicazione della pena; l'art. 3 della legge del 1929, infatti, statuiva che: << *le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorge l'obbligazione al pagamento di una somma a titolo di pena pecuniaria*>> affermando dunque così che la sanzione pecuniaria – la più utilizzata da quel legislatore – potesse essere irrogata solo una volta, come sanzione penale o come sanzione amministrativa[58].

Volgendo brevemente la nostra attenzione al contenuto della legge del 1928, è possibile notare come il legislatore aveva previsto tre ipotesi di infrazioni nel momento dell'accertamento delle imposte sui redditi mobiliari, ovvero l'omissione della denuncia dei redditi, la denuncia infedele e la c.d. <<frode alla finanza>>, nonché un'ipotesi di infrazione relativa al momento della riscossione, ovverosia il mancato pagamento di un numero di ratei successivi all'imposta (n. 6).

In conclusione, dunque, in un qual senso, il diritto penale tributario prodotto nel ventennio fascista presentava, in un certo qual modo, uno stampo liberale: le fattispecie venivano poste a tutela di un bene giuridico <<materiale>> ovvero l'effettivo depauperamento del c.d. <<patrimonio dinamico>> dello Stato, ove la pena pecuniaria faceva da padrone, mentre la sanzione detentiva era messa in sordina.

Ed occorre sottolineare un dato importantissimo sul piano delle scelte politico-criminali che poi, di fatto, condizioneranno realmente tutta l'evoluzione del diritto penale-tributario: alla legge n. 2838/1928, si decise di affiancare una sorta di sotto-sistema legislativo con un autonomo ordinamento generale: appunto la legge n. 4 del 1929 <<*Norme generali per la repressione delle leggi finanziarie*>>.

58 Cfr. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 8.

In poche parole, il legislatore intese non inserire gli illeciti tributari all'interno del codice penale ormai prossimo alla sua introduzione, ma costituire e mantenere un sotto-sistema che necessariamente doveva mantenere una propria autonomia, vuoi per la peculiarità del suo contenuto, vuoi per l'essenza del bene giuridico tutelato, vuoi per la particolarità degli interessi che quella disciplina poteva invadere.

Ed in particolare, erano due gli elementi posti in contrasto con i principi inseriti all'interno del codice penale emanando: la fissità, sopra enunciata, ovvero il divieto di abrogazione o di implicita modificazione e l'ultrattività, per cui nel sotto-sistema penal-tributario avrebbe valso la regola del *tempus regit actum*, disposizione che, nonostante appaia in fortissimo contrasto con il principio di colpevolezza, riuscirà comunque a superare il vaglio della Corte Costituzionale[59].

Fra le fattispecie introdotte nel 1929, in particolare, la denuncia infedele non costituiva un reato ma solamente un illecito amministrativo, mentre l'omessa dichiarazione costituiva una contravvenzione punita solamente con l'ammenda. Apparentemente più severa appariva invece la fattispecie di <<frode alla finanza>>, prevista all'interno dell'art. 4 della legge n. 2834/1928, costruita come un delitto, punita però con la sola multa, che tendeva a reprimere gli atti di frode, rivolti fondamentalmente al deliberato fine di sottrarre dei redditi all'accertamento, ed individuati in via esemplificativa e non tassativa, nella alterazione dei registri contabili, nella creazione di scritture o di documenti fittizi, nella iscrizione all'interno degli inventari di passività del tutto inesistenti o nella mancata indicazione –

59 Cfr. F. BOMBA, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'economia,*a cura di R. RAMPIONI, N. MADIA, C. LONGARI, Torino, 2016, pag. 292 e ss.

sempre in contabilità di attività o nella dichiarata inesistenza totale o parziale di cespiti[60].

Il quadro normativo complessivo, poi, non subì particolari modifiche in relazione agli illeciti di omessa o infedele dichiarazione per effetto del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608, poiché la normativa di nuova introduzione si preoccupò fondamentalmente di intervenire sulla fattispecie di c.d. <<frode fiscale>>.

Infatti, l'art. 18 del Regio Decreto summenzionato, modificò il disposto dell'art. 4 della legge n. 2834/1928 rendendo stavolta tassative, e non più esemplificative, le ipotesi di condotta ivi previste, punite a titolo di frode fiscale, introducendo, peraltro, una nuova fattispecie di chiusura, volta a reprimere qualsiasi atto fraudolento diretto a sottrarre redditi alle imposte dirette, così specificando e, contemporaneamente, ampliando l'intera portata repressiva della norma[61].

Per una questione di completezza, infine, è utile ricordare che, al tempo, il sistema sanzionatorio penal-tributario in materia di imposte dirette fu completato con il R.D. 30 gennaio 1933, n. 18 e con gli artt. 1 e 2, del d.l. del 3 dicembre 1934, n. 1979, con i quali venne previsto l'obbligo per le società e gli enti di dichiarare gli stipendi, le pensioni e tutti gli assegni corrisposti ai propri dipendenti, durante il precedente anno solare, e a pagare, salvo rivalsa, la relativa imposta diretta, pena l'applicazione di un'ammenda per un ammontare da 500 Lire a 20000 Lire.

60 Sul punto, si veda A.D'AVIRRO-U.NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, *op. cit.*, pag. 14.

61 Così A. D'AVIRRO- U. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, *op. cit.*, pag. 16 e ss.

1.4. Un primo cambio di rotta: la scoperta dei valori costituzionali di solidarietà e di capacità contributiva; il T.U. del '56 e l'elaborazione del concetto di <<frode fiscale>>.

Con l'entrata in vigore della Costituzione repubblica del 1946-48, la materia tributaria e penal-tributaria assumono una connotazione e dimensione diversa anche se bisognerà attendere non pochi anni, ed in particolare, l'avvento delle riforme degli anni '70, prima di potersi addivenire ad un quadro normativo effettivamente orientato ai nuovi principi costituzionali.

Ciò che cambia, in primo luogo, è il modo stesso in cui viene qualificato il fenomeno dell'evasione fiscale.

Infatti, in considerazione del nuovo assetto valoriale, dettato in particolar modo dal principio di solidarietà *ex* art. 2 Cost., che connota fino in profondità il nuovo Stato sociale e democratico e che richiama *<<all'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale>>*, i fenomeni evasivo ed elusivo delle imposte non vengono più percepiti come un mero inadempimento di una obbligazione nei confronti dello Stato e, quindi, come un danno ad un interesse squisitamente patrimoniale, ma come violazione grave di una delle stesse e fondamentali condizioni di esistenza e di appartenenza ad un nuovo ordine sociale ed economico, in cui, poi, il principio contributivo espresso dall'art. 53 Cost. indica, in via di principio, la misura in cui ogni cittadino è tenuto a provvedere al sostenimento dei servizi fondamentali[62].

Ed è proprio su questa nuova visione di insieme che la stessa

62 Per un approfondimento circa i limiti costituzionali al prelievo fiscale, si veda G. BERGONZINI, *Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, *op. cit.*, pag. 44 e ss; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975, pag. 9 e ss.

Corte Costituzionale, nel 1965, è intervenuta qualificando il tributo non più come prerogativa indistinta dello Stato per il proprio mantenimento ma <<*come interesse particolarmente differenziato che, attenendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza*>>[63].

Coerentemente, così, all'indomani della fine della seconda guerra mondiale, il primo legislatore repubblicano è intervenuto con le leggi del 24 agosto 1945, n. 585 e con la legge del 5 luglio 1951, n. 573, apportando modifiche di notevole rilievo nel campo tributario, con l'istituzione della denuncia unica e globale dei redditi agli effetti dell'imposizione diretta, nonché con l'inserimento di alcuni fattori volti a garantire la migliore perequazione tributaria.

Tuttavia, sebbene il cambio di rotta fosse apparso tangibile in materia di tributi e di rapporto fra Stato e contribuente, non è possibile affermare lo stesso in relazione al sistema sanzionatorio penale, che mantenne ancora i caratteri tipici delineati con la riforma del '28-'29, nonostante la previsione della pena detentiva per il reato di frode fiscale.

Infatti, la legge del 1945, all'art. 26 si limitò a mantenere in vigore le fattispecie già sancite, prevedendo però un inasprimento della misura dell'ammenda, introducendo esclusivamente la fattispecie di omessa indicazione di singoli cespiti di reddito, anch'essa punita con la sola ammenda, quale contravvenzione.

La legge del 1951, invece, all'art. 22, aggiunse, invece, delle specifiche aggravanti per il reato di omessa dichiarazione dei redditi, per i casi di particolare gravità, di recidiva e di recidiva reiterata.

Solo nel corso dei primi anni '50 si giunse ad un ripensamento

63 Così, Corte Cost., sentenza 26 maggio 1965, n. 50.

effettivo dell'intero sotto sistema penal-tributario e ciò sia per aggiornare la legislazione autoritaria che per garantire al neo-stato repubblicano un numero maggiore e certo di entrate.

Dapprima, il legislatore repubblicano è intervenuto con la legge del 5 gennaio 1956, n. 1, recante modifiche alla legge n.n 25 del 1951 e, successivamente, con la più organica sistemazione dell'intero sotto sistema penal-tributario con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, noto anche come il T.U. delle imposte dirette[64].

Alla base di questo corpulento intervento legislativo vi erano, fondamentalmente, come premesso, le stesse ragioni che avevano ispirato il legislatore ante-guerra, dal momento che continuava a registrarsi il permanere ed anzi l'espandersi dell'evasione dei tributi diretti, l'inadeguatezza e la stessa vetustà del sistema sanzionatorio precedente, di fatto fondato esclusivamente sulla pena pecuniaria, la carenza di un reale apparato di sanzionatorio penale contro gli evasori, nonché un'inefficienza dell'apparato amministrativo fiscale nel costituire un sistema di collaborazione e di dialogo con il contribuente idoneo a fungere anche da strumento di prevenzione alla commissione dei delitti tributari.

E tale analisi era già stata elaborata in maniera molto lucida dallo stesso Ministro delle Finanze, Ezio Vanoni, il quale, fra l'altro, aveva anche avanzato delle critiche al sistema della pregiudiziale tributaria ed al concordato tributario, ritenuti fattori di ostacolo alla certezza ed alla tempestività dell'azione penale[65].

Ecco che l'attività legislativa svolta tra il '56 ed il '58, (con la legge n. 1/1956 e con il T.U. n. 645/1958) di fatto, contribuì al

64 Approfondiscono la materia in chiave storica C.ARENA -E.SCANDALE, *Le leggi fiscali annotate*, II ed., Roma, 1965, pag. 761 e ss.

65 Si veda, E. VANONI, *Discorsi parlamentari*, Roma, Senato della Repubblica, Vol I e II, 1968; Ib., *La riforma tributaria*, Sondrio, 1951.

raggiungimento di validi risultati, sia in punto di ridefinizione del sistema sanzionatorio che di riorganizzazione e di completamento del settore intero dedicato alle imposte dirette, anche se non mancarono successivamente alcune critiche soprattutto in punto di utilizzo della pena detentiva avverso alle condotte di evasione[66].

Analizzando la legge n. 1 del 1956, è senz'altro da segnalare che vi fu una presa di coscienza effettiva da parte del legislatore, il quale, graduando anche le conseguenze dell'impatto delle singole condotte fraudolente sulle casse erariali, previde, all'interno dell'art. 35[67], per i casi di frode fiscale, appunto, oltre alla multa, anche la pena della reclusione – con un seppur modesto edittale di sei mesi – compiendo comunque una scelta coraggiosa ma, senza dubbio -, adeguata alla dimensione lesiva della condotta fraudolenta in campo fiscale.

Peraltro, sempre animato da uno spirito liberale e, come diremo adesso, coerente con gli albori del principio di offensività, il legislatore del 1956 introdusse anche un'attenuante, all'art. 36, comma 2, della speciale tenuità dell'imposta evasa[68], la cui applicazione era

66 Cfr. E.MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 8.

67 Art. 35: *"E' punito con la reclusione fino a sei mesi e con la multa da lire 50.000 a lire 600.000, ferme restando le sanzioni previste nelle singolo leggi di imposta e quelle previste da altre leggi: 1) chi, essendo tenuto a sottoscrivere la denuncia dei redditi ed essendo venuto a conoscenza che negli inventari o bilanci sia stata omessa l'iscrizione di attivita' o siano state iscritte passivita' inesistenti, siano state formate scritture o documenti fittizi, siano state alterate scritture o documenti contabili non provvede in sede di dichiarazione dei redditi, alle rettifiche dei dati conseguenti; 2) chi, anche al di fuori dei casi previsti dal numero 1), indica nella dichiarazione dei redditi passivita' inesistenti; 3) chi omette la denuncia di trattenute effettuate a carico di dipendenti a titolo di imposta o denuncia le trattenute in misura non corrispondente alla realta'; 4) chiunque commette altri fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte dirette. Nei casi previsti dal presente articolo non si applica l'ultimo comma dell'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4"*.

68 Art. 36, comma 2: "*Se dai fatti indicati nell'articolo precedente deriva una evasione di imposta di speciale tenuità, si applica soltanto la pena pecuniaria"*.

comunque lasciata all'apprezzamento del giudice.

Ritornando, però, al contenuto dell'art. 35, esso ha contribuito, in poche parole, alla ristrutturazione sostanziale della fattispecie di frode fiscale, già prevista dall'art. 18, de. R.D. n. 1608/1931, soprattutto in relazione all'adeguamento della normativa al principio di tassatività sia delle condotte illecite che dei soggetti destinatari e degli stessi presupposti, tanto che l'art. 35 divenne poi il punto di riferimento chiave per l'ulteriore novella del 1958 con cui venne introdotto l'art. 252 proprio in materia di frode fiscale.

Infine, poi, l'art. 37 della legge n.1 del 1956 introdusse una nuova fattispecie delittuosa, punita con la multa ed avente ad oggetto il comportamento dell'amministratore o del componente degli organi di controllo di una società o di un ente, tassabili in base al bilancio annuale, che, proprio all'interno della relazione annuale non avessero denunciato la mancanza di libri o di scritture contabili di cui fosse stata prevista la tenuta da previa norma di legge.

Ed ancora. Occorre adesso esaminare la normativa penale contenuta nel già più volte citato T.U. 28 gennaio 1958, n. 645, il quale rappresenta il punto di arrivo di una prorompente - ma a volte claudicante - legislazione penale tributaria, che rimarrà in vigore fino alla vasta riforma degli anni '70.

Il T.U. delle imposte dirette del 1958 ha dedicato alle sanzioni l'intero Titolo XI, distinguendo il momento sanzionatorio fra quello esercitabile in fase di accertamento (I Capo), da quello invece esercitabile da parte dello Stato in fase di riscossione (II Capo).

Caratteristica peculiare di questa riforma è quella della prevalenza accordata, anche nell'ambito dell'imposizione diretta, alla sanzione penale rispetto a quella amministrativa sia pure con la

compresenza di alcune esimenti ed attenuanti.

Il rigore sanzionatorio, però, continuava ad avere quale strumento di repressione principale la sola pena pecuniaria, dell'ammenda o della multa, dal momento che la sanzione detentiva dell'arresto o della reclusione veniva confinata alla punizione dei soli comportamenti più gravi di evasione fraudolenta.

E ciò è dimostrato dal fatto che la pena detentiva era circoscritta ad un'ipotesi aggravata di omissione, *ex* art. 243[69] ed alla frode fiscale *tout court ex* art. 252[70], la quale rappresentava l'unica vera fattispecie delittuosa punita con la reclusione[71].

---

69 Omessa o tardiva dichiarazione: *"Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione prescritta dall'art. 17 si applicano l'ammenda da lire 30.000 a lire 300.000 e la sopratassa, per ciascuna delle imposte dovute, nella misura di un terzo del rispettivo ammontare. Se l'ammontare complessivo delle imposte dovute supera le 600.000 lire l'ammenda si applica in misura non inferiore all'ammontare stesso. L'ammenda e' raddoppiata in caso di recidiva ed e' triplicata in caso di recidiva reiterata nello stesso reato. Se l'ammontare dei redditi definitivamente accertati supera i sei milioni di lire si applica altresi' l'arresto fino a sei mesi e la condanna importa la pubblicazione della sentenza. Nel caso previsto dall'art. 23 si applica soltanto la sopratassa ridotta alla metà"*.

70 Frode fiscale: *"E' punito con la reclusione fino a sei mesi e con la multa da lire 50.000 a lire 600.000, ferme restando le altre sanzioni eventualmente applicabili:*

a) chi, essendo tenuto a sottoscrivere la dichiarazione ed essendo venuto a conoscenza che negli inventari o bilanci e' stata omessa l'iscrizione di attivita' o sono state iscritte passivita' inesistenti, ovvero che sono state formate scritture o documenti fittizi o sono state alterate scritture o documenti contabili, sottoscrive la dichiarazione senza rettificare i dati conseguenti rilevanti nella determinazione dei redditi imponibili;

b) chiunque, al di fuori dei casi previsti nella lettera a), indica nella dichiarazione passivita' inesistenti rilevanti nella determinazione dei redditi imponibili;

c) chiunque commette altri fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte dirette. Se i fatti indicati dal comma precedente comportano evasione d'imposta per un ammontare eccedente le lire 600.000 la multa e' applicata in misura pari all'ammontare della imposta di cui si e' tentata l'evasione.

Si applica soltanto la multa se i fatti indicati dal primo commacomportano una evasione d'imposta di speciale tenuità".

71 Cfr. A. MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 221 e ss.

Peraltro, quest'ultima fattispecie delittuosa aveva suscitato un certo dibattito circa la sua struttura, dal momento che, anche se appariva costruita come reato di evento che doveva manifestarsi nella realizzazione di un evento tipizzato come evasivo, in realtà, secondo una altra autorevole dottrina[72], sembrava essere costruita come tipico reato di pericolo per il quale era sufficiente la messa in pericolo del bene giuridico tutelato, inteso come interesse dello Stato all'esatta tassazione del reddito.

Tutte le ipotesi delittuose erano previste agli artt. 252, 253, comma 1, 261, comma 4, e 246, comma 2.

Seguendo sostanzialmente lo schema dell'art. 35, della l. n. 1/1956, l'art. 252 prevedeva tre specifiche ipotesi di frode fiscale, chiamate così per la prima volta, punite con la reclusione fino a sei mesi e la multa (da L. 50.000 a L. 600.000).

Le tre diverse tipologie di frode fiscale venivano così individuate ne: a) l'omissione da parte di amministratori, direttori generali e sindaci della rettifica, in sede di denuncia unica dei redditi, dell'omessa indicazione in inventario bilanci di attività, o dell'indicazione di passività inesistenti, ovvero di fittizie scritturazioni contabili o di loro alterazioni[73]; b) la dichiarazione da parte di chiunque di passività inesistenti; c) la commissione da parte di chiunque di altri fatti fraudolenti volti al fine di sottrarre redditi alle

72 Si veda G. VASSALLI, *Sul alcuni problemi del delitto di frode tributaria*, in *Riv. it. Dir. pen.*, 1956, pag. 404, il quale vede in questa fattispecie un delitto a consumazione anticipata, in cui il tentativo di evasione costituisce già di per sé una forma di consumazione vera e propria; cfr. anche

73 La fattispecie sub a) dell'art. 252, costituiva una fra le prime ipotesi di delitto omissivo mediante omissione, costruito sul paradigma dell'art. 40 cpv che prescriveva la sanzione per l'omissione di un specifica condotta doverosa che vedeva i responsabili della rettifica delle scritturazioni non veritiere e come tali riconoscibili, di agire inserendo le dovute modifiche e rettifiche onde evitare l'evento lesivo, la fattispecie sub c), invece, era fortemente criticabile in punto di tassatività.

imposte dirette[74].

Nonostante l'art. 252 del T.U. del 1958 abbia rappresentato un buon passo avanti verso l'effettiva penalizzazione dei comportamenti fraudolenti in ambito fiscale, la risposta dello Stato appariva ancora troppo prudente[75], non solo per le concrete difficoltà di accertamento dell'illecito ma anche perché mancava certezza e chiarezza sul concetto stesso di "frode" in ambito fiscale tant'è vero che il T.U. del 1958 non prevedeva alcuna definizione o nozione del termine in questione che quindi lasciava ampiamente spazio a momenti interpretativi contrastanti con il principio di divieto di analogia anche in considerazione del fatto che la lettera c) della norma non fosse per

74 Va ricordato che, oltre all'ipotesi specifica di frode fiscale, erano previste altri due specifici delitti puniti con sanzione detentiva, ed uno, punito con la sola pena della multa. Significativi erano sia l'art. 246, comma 2, che estendeva le sanzioni dell'art. 252 a chiunque avesse omesso di dichiarare, o dichiarato infedelmente, redditi di lavoro subordinato sui quali fossero già state operate le ritenute stabilite dalla legge, sia l'art. 261, comma 4, che puniva con la reclusione fino a tre mesi (salvo le ulteriori sanzioni amministrative) chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, avesse compiuto sui propri o altrui beni atti fraudolenti volti a vanificare l'esecuzione fiscale. La terza ipotesi delittuosa, punita con sola multa, era infine prevista dall'art. 253, comma 1 che riprendeva il contenuto dell'art. 37, l. n. 1/1956.
Accanto alle ipotesi di delitto il legislatore del 1958 continuava a mantenere in vigore, in parte modificandole, diverse fattispecie di contravvenzioni, di cui vanno menzionate, in particolare, quelle degli artt. 243, 244 e 246, in tema di omessa, tardiva o incompleta dichiarazione dei redditi propri o altrui (tassabili in via di rivalsa), nonché quelle degli artt. 260, comma 1, 261, comma 1, in tema di mancato versamento d'imposta o di morosità nei versamenti tramite ruoli. In visa residuale, invece, rimaneva applicabile la sola sanzione amministrativa della sopratassa all'ipotesi di infedele dichiarazione, prevista dall'art. 245.

75 Si ricorda anche che la norma è stata oggetto di questione di legittimità costituzionale. Con la sentenza della Corte Costituzionale n. 32/1968, il giudice delle leggi dichiarava non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 252 del T.U. del 1958 n. 645, proposta con ordinanza della Corte di Appello di Milano nel 13 maggio 1966, in relazione agli artt. 35 e 63 della legge di delegazione del gennaio 1956, n. 1 e in riferimento all'art. 76 della Costituzione, nella parte in cui prevedeva che l'azione penale veniva subordinata al previo accertamento della violazione della normativa tributaria in sede fiscale. Cfr. N. MONFREDA, *La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità*, Milano, 2006, pag. 95 e ss.

nulla aderente al principio di tassatività[76].

In effetti, la fattispecie sub c), per l'ampio richiamo ad <<altri fatti fraudolenti>>, lasciava molto spazio interpretativo ed applicativo al giudice, il quale così rimaneva libero nella definizione del suo contenuto.

Questa nuova norma, in definitiva, veniva vista come utile strumento di repressione delle forme più subdole di evasione fiscale, pur sottolineandosi la non perfetta strutturazione e redazione anche in relazione alla fattispecie di truffa e di falso.

Il T.U. del 1958, comunque, volendo tentare di darne una valutazione oggettiva, aveva in un certo qual modo dato spazio all'intervento della sanzione penale avverso gli illeciti fraudolenti nel campo delle imposte dirette anche se rimaneva necessario strutturare un complesso legislativo organico di principi e non solo di fattispecie repressive, volto, dapprima, a conferire una piena autonomia dogmatica al sistema penal-tributario e poi ad individuare singolarmente le più gravi forme di frode che, in fondo, mancavano

76 Non va dimenticato, peraltro, come anche nell'ambito della truffa comune, *ex* art. 640 c.p., il concetto di frode, nella specie inteso come comportamento caratterizzato da artifici o raggiri per indurre taluno in errore per ottenere un ingiusto profitto con altrui danno è stato sottoposto, nel tempo, ad un processo di "svalutazione interpretativa" delle specifiche caratteristiche modali di realizzazione, tali da determinare un ampliamento della sfera di operatività della fattispecie; del resto, a volte, soprassedendo sull'accertamento dell'effettiva idoneità ingannatoria degli artifici e dei raggiri e del nesso causale tra l'inganno e l'errore della vittima, si è giunti a trasformare il fatto di truffa da un reato a forma vincolata in uno a forma libera, al fine di consentire la punibilità del comportamento che abbia di fatto prodotto un danno patrimoniale, al di là, però della prova di un errore effettivo del soggetto passivo e della prova dell'idoneità ingannatoria della condotta produttiva del danno. Solo il ricorso al recupero della coerenza con i principi di legalità e di tassatività, ha condotto, nell'ultimo periodo, la dottrina a ricondurre la truffa all'interno dei suoi confini naturali, in cui il diritto penale deve agire come *ultima ratio* ed in cui va necessariamente valorizzata la capacità di autotutela della vittima come criterio per valutare la necessità e la stessa meritevolezza della pena; si veda G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, parte speciale. I delitti contro il patrimonio*, Vol. II, Tomo I, Bologna, 2012, pag. 174 e ss.

ancora di una propria autonoma definizione nel settore tributario.

Ed infatti, ciò che sembrava mancare era una definizione autosufficiente di <<frode>> nel sistema penal tributario che mancò, in effetti, fino ai primi anni '70.

Di particolare importanza è stata infatti la sentenza della Corte di Cassazione Civile del 3 aprile del 1973, n. 307, che, per la prima volta ha cercato di ricondurre ad unità il concetto di frode in campo tributario, affermando che *"il termine frode designa un'umana condotta che si avvale di artifici e raggiri per conseguire un risultato illecito, a proprio vantaggio e in pregiudizio altrui"* che, appunto, in materia tributaria si traduce in un comportamento attivo o omissivo che, per le circostanze oggettive o per le concrete modalità nelle quali si manifesta, risulti essere strumento con il quale viene propagato un intento ingannatorio o malizioso, cui viene solo dopo affibbiata la qualifica di fraudolento.

Anche la dottrina all'epoca contemporanea e della prima parte del secolo XX ha poi tentato di dare un'autonoma dimensione al comportamento fraudolento nel settore fiscale, cercando, da un lato, di differenziarlo da quello tipico della truffa, ma dall'altro di distinguerlo allo stesso tempo dalla mera inosservanza di un precetto che, di per sé, non è idonea a manifestare un intento fraudolento[77].

Nello specifico, una parte della dottrina ha cercato di legare la componente della fraudolenza ad una particolare forma di dolo specifico[78], altra[79], invece, ha sostenuto l'idea che si configuri

77 Fra tutti, G. MANGIONE, *Per una nozione unitaria di frode fiscale*, in *Giur. It.*, 1974, pag. 155i.

78 Si veda A. SPINELU, *La repressione della violazione delle leggi finanziarie*, Milano, 1954, pag. 50; F. DE MATTEIS, *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, pag. 113 e ss;

79 Cfr. P. NUVOLONE, *Ancora sul concetto di atti fraudolenti*, in *Riv. Dir. fin. sc. Fin.,*1952, pag. 361 e ss.

un'ipotesi di frode tutte le volte in cui l'agente non assolva all'obbligo tributario con la piena consapevolezza del proprio operato e dell'illegittimità dello stesso.

Si sosteneva, infatti, che il termine fraudolento, legato al concetto di <<atti fraudolenti>> previsto in vario modo, come visto, all'interno della legislazione penal-tributaria degli anni '50, dovesse essere interpretato in chiave squisitamente soggettiva, quale volontà animata dallo specifico intento di sottrarsi al pagamento dell'imposta.

Tuttavia, però, non va dimenticato come la stessa dottrina ha poi in parte modificato il proprio orientamento interpretativo, affermando, comunque, che la componente soggettiva dovesse, in ogni caso, legarsi ad un elemento di specifica materialità, dunque oggettivo; infatti, si precisava come la stessa condotta dovesse assumere un particolare aspetto di artificio e di raggiro atto a trarre in inganno i componenti dell'amministrazione finanziaria[80].

Altra dottrina[81] poi, criticava fortemente tali tendenze interpretative poiché cercavano di qualificare il concetto di <<frode>> facendo pur sempre riferimento ai paradigmi del diritto penale classico ed in particolare a quelli previsti nel Titolo XIII, dedicato ai delitti contro al patrimonio e ancora più nello specifico, ai delitti fraudolenti con la cooperazione della vittima, ovvero la truffa *ex* art. 640 c.p.; a differenza, quindi, di quanto fatto precedentemente, questa dottrina dava una definizione parzialmente diversa di <<frode>>, individuandola <<*nell'artificio maliziosamente pensato e diretto a*

80 Cfr. P. NUVOLONE, *I principi generali del diritto penale tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1979, pag. 84, ove in particolare si qualifica la componente fraudolenta della frode fiscale nel tentativo di sottrarre con artifici o raggiri redditi all'imposta quando la condotta stessa del contribuente si contraddistingua per l'adozione di mezzi fraudolenti idonei a tale scopo.

81 Cfr. A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, pag. 294.

trarre altrui in inganno o a nuocergli in qualsiasi modo>>[82].

Anche questa interpretazione del concetto di <<frode>>, in realtà, prestava e tuttora potrebbe continuare a prestare il fianco a varie critiche poiché, in primo luogo, non svela nulla di nuovo o di autenticamente diverso rispetto al contenuto essenziale della componente fraudolenta degli artifici e dei raggiri nella truffa tradizionale, *ex* art. 640 c.p., in quanto, comunque, sia l'artificio che il raggiro vengono ordinariamente qualificati rispettivamente come una simulazione di circostanze inesistenti o una dissimulazione di circostanze inesistenti che trasfigurano la realtà, camuffandola[83] e, il raggiro come avvolgimento subdolo ed ingegnoso[84].

La differenza sostanziale, forse, fra la truffa e la frode fiscale potrebbe essere individuata semplicemente nella maggiore preponderanza della componente dell'artifizio rispetto a quella del raggiro, dato che, solitamente, l'inganno vero e proprio si cela nell'alterazione di documenti contabili, i quali, appunto, tendono a simulare o a dissimulare una circostanza inesistente o preesistente.

Da altri, poi, è stato anche ritenuto che la <<frode fiscale>> dovesse risolversi, da un punto di vista squisitamente oggettivo, in ogni artificio o raggiro che si traducesse <<*in un'alterazione del vero, ossia in una falsità realizzata con parole, fatti o atti, idonea ad ingannare*>>[85].

Ancora più correttamente, però, successivamente, alcuni

82 Vedi A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, *op. cit.*, pag. 295.

83 Cfr. G. FIANDACA – E.MUSCO, *Diritto penale, parte speciale*, *op. cit.*, pag. 178 e ss; G. MARRA, *Truffa, (art. 640)*, in *Reati contro il patrimonio*, Torino, 2010, pag. 311 e ss.

84 Cfr. G. FIANDACA – E.MUSCO, *Diritto penale, parte speciale*, *op. cit.*, pag. 178 e ss.

85 Così, A. MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 132 e ss.

autori[86] concentrandosi correttamente anche sull'evento lesivo determinato dalla condotta fraudolenta, hanno conferito particolare rilevanza al momento in cui la lesione del bene giuridico tutelato diventa effettivo, ovvero quando la condotta fraudolenta sia risultata effettivamente idonea ad evadere l'imposta.

Ed ancora, sul finire degli anni '70, alcuna dottrina, sull'osservazione che elemento significativo delle condotte delittuose fraudolente di evasione fosse, appunto, quello di fare apparire conforme al vero una certa posizione contributiva, per via della manipolazione di tutti quei dati idonei a suffragarne la veridicità agli occhi degli organi di accertamento dell'amministrazione finanziaria, è giunta ad affermare che i caratteri peculiari di questa particolare forma di frode fossero da evincere nella falsità o nell'artificio e nella loro idoneità ad ingannare gli organi amministrativi di accertamento che, comunque, dovrebbe essere sempre adeguata e finalizzata ad evadere una o più specifiche imposte; in questo senso, quindi, la <<frode fiscale>>, nella sua componente oggettiva, dovrebbe consistere in qualsiasi artificio diretto ad evadere un'imposta ed idoneo ad ingannare concretamente il fisco, ovvero a <<*mimetizzare la reale posizione contributiva propria o altrui*>>[87].

Infine, poi, per questioni di completezza, va ricordato anche come altra dottrina, smontando quanto precedentemente fatto, ha voluto contrapporsi alla corrente che tentava di dare una nozione

86 Cfr. M.T. ODDONE, *Sulla nozione di frode fiscale in generale e con riferimento all'imposta di fabbricazione sugli olii minerali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, pag. 648 e ss; G. MANGIONE, *Per una nozione unitaria di frode fiscale*, *op. cit.*, pag. 1551 e ss; G. DELITALA, *Il dolo specifico nella nuova disciplina della frode fiscale*, in *Riv. It. Dir. pen.*, 1956, pag. 87 e ss; G. VASSALLI, *Su alcuni problemi del delitto di frode tributaria*, *op. cit.* , pag. 397 e ss;

87 Così, G. FLORA, *Profili penali in materia d'imposte dirette ed IVA*, Padova, 1979, pag. 199 e ss;

specifica alla <<frode fiscale>>, sul presupposto che, proprio la continua modifica della legislazione in materia, che, fra l'altro, dipendeva fortemente anche dalle modifiche sostanziali del regime delle singole imposte dirette ed indirette, *in primis*, dell'IVA, non consentisse ancora ad addivenire ad una nozione autonoma in grado anche di manifestare un proprio valore aggiunto rispetto a quella ordinaria legata anche alla fattispecie di truffa[88].

L'unico accento che, comunque, appare essere significativo per differenziare la truffa *ex* art. 640 c.p. da quella fiscale, come conferma anche quest'ultima posizione dottrinale, non può, forse, che essere quello che depone a favore della ricostruzione di un collegamento effettivo, e quindi di una idoneità dell'artificio o del raggiro, a determinare una accertabile evasione di imposta. L'evasione dell'imposta quale evento della <<frode fiscale>> .

In realtà, le maggiori distinzioni tra delitto di truffa *ex* art. 640 e delitto di <<frode fiscale>> possono essere rinvenute relativamente agli effetti che la condotta artificiosa produce sul patrimonio. Infatti, nel delitto di truffa, le manovre ingegnose e artificiose sono finalizzate a provocare un atto di disposizione patrimoniale del titolare del patrimonio che deve essere propriamente conseguenza dello stato di errore indotto.

In altri termini, l'arricchimento patrimoniale indebito del soggetto attivo del reato è il frutto del proprio comportamento delittuoso; nel delitto di <<frode fiscale>>, in realtà, si potrebbe dire, che l'errore dell'amministrazione finanziaria non sempre appare essere la *condicio sine qua non* per la consumazione del reato, ma soprattutto bisogna sottolineare che, a differenza di quanto si verifica nel reato di

88 Cfr. F. LEMME, *La frode fiscale*, Napoli, 1984, pag. 12 e ss.

truffa, la <<frode fiscale>> non prevede strutturalmente un atto di disposizione patrimoniale da parte dell'amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente truffaldino, dato che il soggetto attivo opera direttamente sul proprio patrimonio, ottenendo un vantaggio indebito che si traduce, di fatto, in un risparmio di imposta.

1.5. La riforma tributaria degli anni '70 e la costante incertezza sulla natura del delitto di <<frode fiscale>>.

Un primo e reale mutamento di tendenza del legislatore italiano nello strutturare un sistema sanzionatorio penale in materia tributaria si è, però, avuto solo con la riforma del 1973, ovvero con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con cui, oltre al superamento dell'alternatività fra la sanzione penale e quella amministrativa, si è proceduti ad un vero rinnovamento del sistema repressivo, modificando sia la tipologia di sanzione applicabile che la sua misura.

Da un punto di vista socio-fenomenologico, già durante i primi anni '70, l'evasione fiscale veniva maggiormente avvertita come problema sociale ed endemico, soprattutto da alcune classi sociali ed alcune componenti politiche, anche se poco o molto poco veniva effettivamente fatto in termini di controllo e di prevenzione per evitare massicce forme di sottrazione al pagamento delle imposte, registratesi per lo più nelle città principali e nel sud Italia.

A fronte, però, della crescita economica del nostro Paese, garantita all'epoca anche dalle spese dello Stato effettuate a debito pubblico, nonostante tutto, l'impatto reale sulla qualità e quantità dei servizi veniva attutito da una capacità di spesa degli enti locali e

regionali che all'epoca potevano ancora sforare il c.d. “pareggio di bilancio” oggi presente in Costituzione.

Ciò non toglie, comunque, come vi sia stata un presa di posizione più netta da parte del legislatore della riforma degli anni '70, il quale, però, almeno fino al più recente passato ed anche dopo l'introduzione del d.lgs. n. 74/2000, procederà come una sorta di <<Giano bifronte>>; da un lato, giungendo con la riforma del '82 a creare persino un sistema, fra l'altro, pesantemente repressivo dei fenomeni evasivi e, dall'altro lato, rimanendo inerte di fronte alla possibilità di costruire un sistema normativo e di *soft law* adeguato a prevenire i fenomeni evasivi, disarmando a monte gli evasori più accaniti ed offensivi.

E questo comportamento schizofrenico ha quasi – si fa per dire - costretto nel tempo il legislatore poco deciso a far funzionare adeguatamente l'intero sistema tributario a procedere all'utilizzo dei <<condoni fiscali>> per recuperare un maggior gettito senza colpo ferire.

Basta ricordare che tra l'inizio del XX secolo e il 2015 si sono registrati circa 63 differenti provvedimenti di <<perdono pubblico>> all'evasione fiscale di cui circa una trentina tra il 1973 e il 2015; si veda, da ultimo il d.l. n. 193 del 22 ottobre 2016 con cui sono stati riaperti i termini per l'adesione alla procedura di collaborazione volontaria, nota ai più come *voluntary disclosure*[89].

Forse, è davvero corretta l'affermazione di chi sostiene che i condoni *<<siano l'altra faccia dell'illegalità di massa>>* e che *<<cancellare le sanzioni ai colpevoli è il contrario della deterrenza: è un incentivo perverso a violare la legge che ha effetti contagiosi*

89 Si rimanda per una visione critica a M. CARDILLO, *La “voluntary disclosure”: aspetti critici*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, pag. 906 e ss.

sull'intera cittadinanza. Quindi è molto peggio che lasciare impunito qualche singolo reato: il condono crea l'aspettativa che tutti possano farla franca.

È un segnale che incoraggia la diffusione di quei comportamenti illeciti che sono la causa del disastro collettivo nazionale: corruzione sistematica, evasione fiscale gigantesca, debito pubblico fuori controllo, cementificazione del paesaggio, devastazione del territorio>>[90].

Eppure, nell'anno 1973, Bruno Visentini, dopo aver cambiato il sistema tributario fondato sull'evasione di massa e sulla crescita incontrollata del debito pubblico, impostando un sistema tributario completamente nuovo fondato sulle imposte dirette, *in primis* dell'Irpef, e dell'Iva e su procedimenti di accertamento e verifiche alquanto complesso ma efficace, varò quello che considerava l'ultimo condono fiscale nella speranza che nessuno avrebbe più dovuto farne uso[91].

Il legislatore, peraltro, introdusse per la prima volta nel nostro ordinamento una vasta revisione di tutto il sistema impositivo

90 Vedi intervista ad Alberto Vannucci, di P. BIONDANI, *L'Italia è una Repubblica fondata sul condono*, in *L'Espresso*, del 16 novembre 2016.

91 Bruno Visentini ebbe come primario obiettivo della propria riforma quello di giungere ad un effettivo riammodernamento dell'Amministrazione finanziaria, al fine di ridurre il costo della gestione dei tributi e realizzare così anche un efficace contrasto all'evasione. Così, vene istituita l'anagrafe tributaria e si diede vita al sistema dell'autoliquidazione; purtroppo, per ragioni praticamente politiche non fu possibile giungere ad una vera riforma dell'Amministrazione finanziaria né, così, ad una sincera ed efficace lotta all'evasione fiscale; lo stesso Visentini, di fronte a quell'esigenza di contemperamento dei vari interessi politici in gioco, dovette cedere all'introduzione di strumenti alternativi al controllo diretto dei redditi da parte dell'Amministrazione finanziaria ed, *in primis*, all'uso della ricevuta fiscale ed all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi dei soggetti in contabilità semplificato; provvedimento accettato dal Visentini stesso solo per il <<carattere di emergenza, di straordinarietà e di temporaneità>> di fronte alla <<drammatica urgenza ed assoluta eccezionalità>> del fenomeno dell'evasione fiscale. Si veda F. MARCHETTI, *Bruno Visentini, gli studi e le riforme*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, pag. 178 e ss.

preesistente, abolendo il sistema di imposizione diretta definito di ricchezza mobile, sostituito dai tributi IRPEG, IRPEF ed ILOR e, prevedendo nel campo delle imposizioni indirette l'abbandono dell'imposizione a cascata tipica dell'IGE, per introdurre, come sopra anticipato, la nuova imposta sul valore aggiunto, l'IVA, apportando, peraltro, notevoli modificazioni ad altre fondamentali imposte indirette, quali l'imposta di registro, l'imposta di bollo e l'imposta sulle successioni.

Esaminando la riforma da un punto di vista prettamente penalistico, però, sebbene il legislatore avesse incrementato le violazioni colpite mediante pena detentiva, i cui massimi edittali giunsero fino a tre anni per l'arresto ed a cinque per la reclusione così come l'utilizzo delle pene pecuniarie con riferimento però ai soli illeciti amministrativi ed introdotto un sistema di pene accessorie[92], è bene segnalare come non vi sia stata una sistemazione organica dell'intero sistema penal-tributario.

Ed infatti, nonostante la novità data dalla tipologia dei tributi introdotti e della connessa procedura di applicazione, accertamento ed esazione, il legislatore del 1971 è parso carente nello strutturare un complesso organico di principi e di fattispecie volte a reprimere le più disparate manifestazioni di evasione che potessero ricondurre l'intero sotto sistema penal-tributario ad una maggiore armonia con i principi generali del diritto penale.

Di contro, la legge delega del 9 ottobre 1971, n. 825, dedicò al problema della repressione penale in campo tributario solo alcune e limitate previsioni, mantenendo in vigore antichi e superati istituti,

92 Alcuna dottrina ne critica fortemente l'efficacia, vedi E.MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 8; *contra* S. BALDASSARRE, *La frode fiscale*, Milano, 2011, pag. 16.

quale quello della pregiudiziale tributaria che anche stavolta superò indenne il vaglio della nuova e globale riforma[93].

Tuttavia, pur in presenza di queste lacune dovute non tanto al legislatore di quella riforma, ma alla mancanza di una prospettiva globale dell'intero ordinamento penale-tributario, può essere affermato che questa legislazione, nata dall'attuazione dei decreti delegati superò in parte i limiti predetti e può, ancor oggi, essere considerata migliorativa rispetto all'assetto legislativo antecedente.

La riforma venne quindi avviata con la legge del 9 ottobre n. 825 del 1971, una legge delega che aveva come scopo precipuo proprio la lotta all'evasione fiscale e che stabiliva alcuni criteri base: in primo luogo, appunto, venne risistemato l'impianto sanzionatorio con le modifiche sopra accennate; regolata in maniera più adeguata la recidiva ed, appunto, vennero introdotte nuove pene accessiorie *ex* art. 57 del D.P.R. n. 600/1973[94] (soppresso poi nel 1982).

93 Per un approfondimento di questo istituto e alla sua definitiva espulsione dal sistema, si rinvia a E. AMODIO, *L'abolizione della pregiudiziale nel nuovo processo penale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1981, pag. 509 e ss.

94 L'art. 56 rubricato *Sanzioni Penal*i: *"Chi non presenta la dichiarazione di cui agli articoli da 1 a 6, 10 e 11 o la presenta incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato e' superiore a cinque milioni di lire, e' punito, oltre che con la pena pecuniaria prevista nell'art. 46, con l'arresto da tre mesi a tre anni.Se l'imposta dovuta e' superiore a trenta milioni di lire, la pena dell'arresto non puo' essere inferiore ad un anno.*
Nei casi previsti dall'art. 47, quando l'ammontare complessivo delle somme non dichiarate e' superiore a duecento milioni di lire, si applica, oltre la pena pecuniaria di cui allo stesso articolo, la pena dell'arresto da tre mesi ad un anno.
E' punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da lire duecentomila a lire due milioni, ferme restando le altre sanzioni eventualmente applicabili: a) chiunque, essendo a conoscenza che negli inventari, bilanci o rendiconti e' stata omessa l'iscrizione di attività o sono state iscritte passività inesistenti ovvero che sono state formate scritture o documenti fittizi o sono state alterate scritture o documenti contabili, sottoscrive la dichiarazione di cui al primo comma senza rettificare i dati conseguenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile; b) chiunque, al di fuori dei casi previsti nella lettera a), indica nella dichiarazione di cui al primo comma passivita' inesistenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile; c) chiunque, nella dichiarazione prescritta dall'articolo 7 indica nomi immaginari o comunque

In particolare, viene modificata proprio la fattispecie di <<frode fiscale>>, *ex* art. 56 del D.P.R. del '73, ove il legislatore intervenne aumentando le pene previste dal precedente delitto di cui all'art. 252 del T.U. del 1958, portando la pena detentiva da un massimo di sei mesi a cinque anni, proprio per sancire il pugno di ferro avverso il fenomeno dell'evasione.

Una particolarità della nuova fattispecie è la scomparsa del termine <<altri fatti fraudolenti>> al quale prende posto il nuovo <<atti fraudolenti>>, con ciò volendo sottolineare come il comportamento fraudolento volto a ingannare il fisco circa la portata del debito tributario da versare, non dovesse più avere quale oggetto un qualunque fatto umano idoneo a ingannare, ma solo quello in grado di tradursi in una dichiarazione mendace avente un valore giuridico predeterminato ed insito nei documenti e nelle comunicazioni oggetto di scambio fra contribuente e fisco[95].

Per certi versi, potrebbe farsi riferimento all'insieme di tutte quelle operazioni e negozi, aventi appunto un contenuto fraudolento, tali, già di per sé, ed al di là della loro rilevanza penalistica, da realizzare un contenuto non meritevole di tutela da parte del legislatore[96] e rivolti ad ottenere o una diminuzione dell'imposta da

diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita od ostacolata la identificazione degli effettivi percipienti; d) chiunque nei certificati di cui all'art. 3 indica somme, al lordo delle ritenute, inferiori a quelle effettivamente corrisposte;e) chiunque commette fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte sul reddito.

Se i fatti indicati alle lettere a), b) ed e) del comma precedente comportano evasioni di imposte per un ammontare complessivo eccedente cinque milioni di lire la multa e' applicata in misura pari all'importo di tale ammontare e la reclusione non può' essere inferiore a due anni. Si applica soltanto la multa se i fatti indicati nel terzo comma comportano un'evasione di imposta di speciale tenuità (...)".

95 A dare questa definizione per prima, Corte Cass., sentenza 29 marzo 1951 n. 390.

96 Sulle modalità con cui potere configurare ipotesi fraudolente rispetto a condotte che costituiscono forme di elusione e di evasione cfr. A. MARCHESELLI,

pagare o un totale abbattimento della stessa.

La dottrina successiva[97], però, sottolinea come se è pur vero che il termine <<atti>> abbia inteso estromettere tutti i comportamenti che si traducono in mere passività e che non abbiano alla base una componente di volontarietà estrinseca, si domanda in maniera più *sincera*, se il termine in questione abbia escluso la possibilità di fare riferimento anche a tutte le condotte commissive ma non negoziali.

Ed a questa domanda risponde partendo da un'analisi complessiva del sistema penale che, come noto, non risponde ai criteri distintivi interni tipici del diritto civile[98], il quale differenzia fra <<atto>>, <<negozio>> e <<fatto>>[99], come – parallelamente - per quanto attiene ai delitti contro il patrimonio distingue fra <<possesso>> e <<detenzione>>[100] ma considera gli effetti concreti che si ripercuotono nella realtà, sia in termini di individuazione dell'evento lesivo tipico, sia in termini di pratica offensività della condotta.

In questo senso, quindi, sottolinea questa dottrina[101], se prendiamo ad esempio una compravendita simulata vera e propria, sia essa assoluta o relativa, nell'oggetto o nelle parti e, dunque un negozio giuridico da un lato e, dall'altro, un atto unilaterale idoneo a produrre

Abuso del diritto e penale-tributario: il caso della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, pag. 574 e ss.

97 Cfr. M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2009, pag. 1009 che richiama anche V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lg.s n. 74/2000*, Milano, 2000, pag. 198.

98 Si veda P. GIANNITI, *Concetti civilistici nel diritto penale*, in *Critica Penale*, 2001, pag. 121 e ss;

99 *Ex multis*, F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009, pag. 82-84.

100Si rimanda per una corretta definizione a, *ex multis*, G. MARINI, voce *Possesso (Diritto penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, 1995, apg. 630; A. LANZI, *Il possesso in diritto penale, la posizione di Nuvolone e la <<soluzione generale>> del problema*, in *Studi Nuvolone*, I, Milano, 1991, pag. 43 e ss; P. NUVOLONE, *Il possesso nel diritto penale*, *op. cit.*, pag. 42 e ss.

101Cfr. M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta*, *op. cit.*, pag. 1009; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale*, *op. cit.*, pag. 198.

effetti traslativi della proprietà non troveremo alcuna differenziazione fra i due modi di trasferimento artificioso della proprietà tutte le volte in cui, per come viene posto in essere il trasferimento medesimo, vi sia sottesa un'essenziale componente di insidiosità manifestata dalla fraudolenza dell'atto stesso[102].

E' dunque sempre necessario, nel diritto penale, comprendere e analizzare gli effetti della condotta in termini di lesività dell'evento prodotto, al di là del fatto o atto con la quale essa si esplichi sempre che sia stata prevista precedentemente dal legislatore.

Altresì nuove sono apparse le incriminazioni presenti all'interno delle lettere c) e d) dell'art. 56, ove, rispettivamente, è stata prevista la punizione per chi, nelle dichiarazione dei sostituti di imposta, indicava nomi immaginari o diversi da quelli veri in modo che ne potesse risultare un effettivo impedimento o un ostacolo all'individuazione dei reali percettori, e chi, all'interno dei certificati relativi a compensi prestati a terzi indicava somme nette inferiori a quelle realmente corrisposte.

Un richiamo all'art. 252, sia pur con le dovute modifiche, facevano le lettere a), b) e c) della nuova fattispecie.

La lettera a) prevedeva quali soggetti destinatari tutti coloro che risultassero essere sottoponibili a tassazione, accertabile in via analitica e con riferimento a scritture e registri, e non solamente quindi gli amministratori ed i sindaci delle società, ma chiunque sottoscrivesse le dovute dichiarazioni senza poi rettificare dati rilevanti per la determinazione dell'imponibile, pur essendo a

102 Convergono anche R. PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte (artt. 8, 10, 11)*, in A. DI AMATO- R. PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, 2002, Padova, pag. 661 e ss; R. ZANNOTTI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 775;

conoscenza che negli inventari, bilanci e rendiconti fosse stata omessa l'indicazione di attività o fossero state inserite passività inesistenti o documenti fittizi.

La lettera b), poi, fuori dai casi previsti nella lettera precedente, puniva chiunque indicasse nelle dichiarazioni dei redditi passività inesistenti rilevanti ai fini della determinazione del reddito.

Infine, la lettera c) puniva chiunque commettesse fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte sui redditi.

Nota peculiare è che il legislatore del 1973 non ha rubricato la norma con il titolo <<frode fiscale>>, come in precedenza fatto nel 1958, nonostante fosse palese la permanenza della natura stessa di frode fiscale in tutte le fattispecie contemplate dall'art. 56, comma 3, fondandosi esse su comportamenti di falsificazione e di rappresentazione ingannevole della realtà, nonché anche dal punto di vista soggettivo sul dolo generico, salvo il caso della lettera e) costruita con un dolo specifico con il fine di sottrarre redditi alle imposte dirette[103].

Ultimo aspetto che qui si vuole sinteticamente portare all'attenzione riguarda la qualificazione del delitto di <<frode fiscale>> di cui all'art. 56, comma 3, quale delitto di pura condotta che, come noto si perfeziona con il mero compimento di una data azione od omissione, o quale delitto di evento, per la cui consumazione occorre invece che si verifichi una conseguenza, ovvero un effetto determinabile e distinguibile dall'azione o dall'omissione.

Una parte della dottrina, così, ha voluto sostenere la natura di questa fattispecie quale di reato di pericolo con dolo di danno e con

103 Cfr. G. FLORA, *Profili penali*, *op. cit.*, pag. 198.

evento di danno possibile ovvero dell'evasione ma non necessario ai fini della sua consumazione[104], dato che si sosteneva che il legislatore avesse fatto riferimento, sotto l'aspetto oggettivo, ad una serie di comportamenti commissivi ed omissivi e non ad un evento di danno.

L'evento di danno – evasione di imposta, comunque, non può che rientrare necessariamente nella direzione oggettiva e soggettiva dei comportamenti fraudolenti.

Di contro, altri sostenevano che, salvo per l'ipotesi esclusiva prevista dall'art. 56, comma 3, lett. c), ci si trovasse sempre innanzi a reati di evento; tale argomentazione avrebbe trovato il proprio riscontro normativo nel fatto stesso che l'art. 56, prevedendo circostanze attenuanti ed aggravanti rispetto all'entità dell'imposta evasa avesse lasciato intendere che l'evasione stessa risultasse essere evento costante e necessario del reato[105].

Rispetto a tale argomentazione, in realtà, va sottolineato come anche l'art. 252 presentasse circostanze attenuanti e aggravanti similari che già allora non erano state interpretate a favore della qualifica del delitto quale fattispecie di evento poiché potevano essere applicate anche nel caso di delitto tentato. Questa teoria, però, funziona solo considerando il delitto in questione quale reato con evento naturalistico e non con evento inteso in senso giuridico.

Del resto, ancora, in vigenza dell'art. 252 del T.U. del 1958, si era sostenuto come le varie fattispecie di <<frode fiscale>> non fossero costruite con un evento inteso in senso naturalistico, ma con un evento da intendere in senso giuridico, <<*ovvero come lesione o*

104 Cfr. per un'ampia ricostruzione P. NUVOLONE, *Il diritto penale negli anni '70. La frode fiscale ed il falso in bilancio nella nuova legislazione*, Padova, 1982, pag. 280 e ss.

105 Così G. FLORA, *Profili penali*, *op. cit.*, pag. 172 e ss.

messa in pericolo dello Stato all'esatta tassazione del reddito>>[106].

Nonostante le oggettive innovazioni apportate dalla riforma del 1973, la quale, senza ombra di dubbio, ha completamente riformulato il sistema tributario che tuttora rimane praticamente in vigore, considerate anche le successive novelle, ed inasprito le sanzioni rivolte ai colpevoli di frode fiscale, rimanevano comunque presenti diversi limiti che non hanno consentito al legislatore del '71-'73 di cancellare la tradizione giuridica di fondo antecedente la seconda guerra mondiale e fondata ancora sulla permanenza dell'istituto della pregiudiziale tributaria, aggravata, fra le altre cose, da un contenzioso alquanto lento poiché articolato su ben quattro differenti gradi di giudizio.

Per di più questa legislazione che, di fatto, aveva comunque inasprito le sanzioni, non si rivelava foriera di una concreta deterrenza nei confronti dell'evasione fiscale, tant'è vero che nell'arco del decennio intercorso fra il 1973 e il 1982 il numero dei processi per reati tributari non ha superato, più o meno, il centinaio.

Il fenomeno evasivo continuava a permanere ed anzi ad aumentare, creando conseguentemente l'incremento della pressione fiscale soprattutto sulla categoria dei lavoratori dipendenti a fronte, invece, di una maggiore <<licenza ad evadere>> da parte dei lavoratori autonomi e degli imprenditori, sicuramente meno controllati dal fisco e non sottoposti al sistema del sostituto di imposta.

106 Così G. VASSALLI, *Su alcuni problemi del delitto di frode tributaria*, *op. cit.*, pag. 404 e ss;

1.6. Quando l'insuccesso porta all'eccesso: <<Manette agli evasori>>, la riforma del 1982 e la pan-penalizzazione del sistema tributario.

E' solo - anche se con le dovute critiche che qui di seguito verranno evidenziate-, con l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1982, n. 516, denominata poi anche crudamente <<*Manette agli evasori*>>[107], di conversione del d.l. 10 luglio 1982, n. 429[108], che si introdusse, per la prima volta, un articolato e alquanto complesso sistema penale repressivo finalizzato a combattere dell'evasione fiscale mediante i più efficaci strumenti del diritto penale, ed *in primis* con la pena detentiva.

Le motivazioni che hanno condotto all'introduzione di questa disciplina penalistica – che nel tempo ha rappresentato un vero e proprio sottosistema autonomo - sono state sicuramente diverse e disparate.

In primo luogo, già durante gli anni '70, forieri di rivoluzioni sociali e politiche, a partire dalla riforma della famiglia, lo Statuto dei Lavoratori, la legge sul divorzio, la riforma tributaria stessa, la scala mobile, lo Stato sociale di diritto vedeva crescere in maniera sempre più incontrollata e tumultuosa i propri compiti per i quali era necessario garantire un'entrata costante di risorse economiche

107Cfr. E. MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir.*., 2007, pag. 1053; E. LO MONTE, *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenza di riforme*, Padova, 1996, pag. 215 e ss.

108 Si veda E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Guardia fin.*, 1999, pag. 2463 il quale osserva come la legge n. 516/1982 risultasse proprio il frutto di un decreto legge emesso in condizioni di necessità ed urgenza non così tangibili e pregnanti. L'uso distorto dello strumento legislativo in campo penale da parte del solo Governo ha spesso quale risultato proprio la costruzione di un sistema normativo penale non equilibrato e coerente con i principi costituzionali fondamentali.

ricorrendo, così, non solo ad una tassazione capillare e satisfattiva degli interessi erariali, ma anche ad un sistema di repressione volto ad eliminare le defezioni del passato.

La ragione alla base di tale indirizzo, però, più che di giustizia sociale era fondamentalmente di interesse politico o legato alle singole classi politiche, le quali, in un ventennio fatto di continui avvicendamenti e di forte instabilità politico-legislativa in un periodo, peraltro, in cui anche il terrorismo interno (con l'<<*assassinio legale*>>[109] *in primis* del Presidente della DC Aldo Moro), la corruzione e la mafia contribuivano al dissolvimento o al rafforzamento perverso dei programmi elettorali e di partito[110], lo Stato necessitava di affermare la propria forza primordiale che, fin dai tempi più remoti, si ottiene mediante una efficace tassazione e l'esercizio del potere punitivo ove la pena detentiva deve assumere funzione di prevenzione generale e di prevenzione speciale[111] oltre che retributiva.

La mancanza di adeguate risorse economiche rendeva complesso per il potere esecutivo il compito di perseguire gli obiettivi socio-economici prefissati onde così giungere a porre al centro del dibattito la questione fiscale, ed in particolare, l'evasione, che in quegli anni si posizionava al 25% del PIL nazionale[112].

Quest'indice così macroscopico dell'incidenza del fenomeno dell' evasione fiscale in Italia non poteva che avere alle proprie basi sia una fioca coscienza sociale rispetto al dovere contributivo previsto

109 Così L. SCIASCIA, *L'affaire Moro*, ult. ed. Milano, 2016, pag. 58.

110 Per un approfondimento storico si rimanda a A. SPATARO, *Ne valeva la pena. Storie di terrorismi e mafie, di segreti di Stato e di giustizia offesa*, Roma-Bari, 2010, pag. 14 e ss; M. COLLURA, *Eventi*, Milano 2001, pag. 336-353;

111 Si rimanda a F. LISZT, *La teoria dello scopo nel diritto penale* trad. it., Milano, 1962, pag. 42 e ss.

112 Dato che si può leggere all'interno dell'audizione del Presidente dell'ISTAT, Enrico Giovannini presso la Commissione Parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria del 22 luglio 2010 in Roma.

dall'art. 53, perché la ripartizione dei tributi fra le classi sociali non era effettivamente ispirata al principio di proporzionalità della capacità contributiva e per assenza di una cultura del dovere contributivo fra i cittadini sia per l'inefficienza ancora non superata dell'intero apparato amministrativo deputato agli accertamenti, ai controlli ed all'esazione dei tributi[113].

Obiettivo primario fu, dunque, quello di utilizzare ad ampio raggio la sanzione penale per lanciare un messaggio socio-politico molto chiaro rivolto in particolar modo alle classi sociali solitamente più inclini alle grandi forme di evasione fiscale.

Ecco perché la legge n. 516/1982 è stata ideata e progettata per configurare una disciplina penalistica di settore con la quale procedere ad una criminalizzazione il più possibile invasiva e completa mediante la produzione di fattispecie incriminatrici costruite come reati di pericolo volte a proteggere esclusivamente un bene giuridico strumentale.

La scelta chiara, infatti, fu quella di tutelare il bene giuridico del corretto esercizio della funzione di accertamento e quindi di tutela della <<trasparenza fiscale>>[114], a discapito sia di quello che poteva e doveva essere il vero bene giuridico finale, qualificabile con la corretta percezione del reddito nonché a totale svantaggio della libertà individuale del cittadino, inviolabile *ex* art. 13 Cost.

La sfiducia nella professionalità del giudice penale in questa materia condusse il legislatore ad improntare un sistema con il quale vennero criminalizzati anche meri inadempimenti contabili

113Per un'approfondita descrizione del fenomeno e dello stato dell'arte dell'efficienza dell'apparato amministrativo fiscale fra il 1973 e gli anni '90, si rimanda a R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996.

114 Cfr. A.F. TRIPODI, *L'impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell'art. 10 del d.lgs. 74/2000 ed il principio di necessaria offensività*, *op. cit.*, pag. 332.

prodoromici di natura formale, demandando paradossalmente alla sola sanzione amministrativa il compito di reprimere l'evasione, lesiva del bene giuridico finale protetto in questo settore avente ad oggetto la completa e tempestiva percezione del reddito da parte dello Stato[115].

E' infatti, come peraltro sottolineato da autorevole dottrina[116], il legislatore dell'82 preferì introdurre delle fattispecie di reato di pericolo astratto o presunto (sul punto vi è stata ulteriore divisione dottrinale) per sanzionare in maniera diretta tutte le condotte lesive della c.d. <<trasparenza fiscale>> e che prevedevano, ai fini della consumazione del reato, la sola messa in pericolo e non, dunque, un evento lesivo, del vero bene giuridico finale rappresentato dall'interesse alla completa e tempestiva percezione del tributo.

Vennero così incluse nell'alveo del penalmente rilevante tutte le condotte prodromiche[117] all'evasione e tutte le mere violazioni formali, ovvero tutti quei fatti strumentali rispetto al fenomeno evasivo svincolando l'accertamento dei reati tributari dalla constatazione dell'avvenuta evasione e creando, come più volte evidenziato, una normativa costituita per la maggior parte da reati di pericolo astratto[118].

A titolo esemplificativo basti ricordare che, oltre alla ormai tradizionale fattispecie di omessa dichiarazione, la cui punibilità era disancorata da un *quantum* di evasione e connessa esclusivamente alla

115 Cfr. FLICK G.M, *Reati fiscali, principio di legalità e "ne bis in idem": variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 939 e ss.

116 Cfr. T.PADOVANI, *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dai nn. 1,2,3,4,5,6 dell'art. 4, legge n. 516/1982*, in *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di A. D'AVIRRO – E. DI NICOLA- G. FLORA - C.F. GROSSO – T. PADOVANI, Milano, 1982, pag. 199 e ss.

117 Si veda anche I. CARACCIOLI, *Le sanzioni penali in materia di imposte dirette. Relazione al convegno di Sanremo del 1978*, Milano, 1979.

118 Sulla natura di queste fattispecie quali reati di pericolo astratto, cfr. E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 2644 e ss.

sola entità dei componenti attivi non dichiarati, facevano la loro comparsa altre fattispecie quali l'omessa o la parziale fatturazione, l'omessa o parziale registrazione di corrispettivi, l'omessa o l'irregolare conservazione delle scritture contabili, diverse tipologie di illeciti in tema di stampa, acquisto, detenzione ed annotazione di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento e di ricevute fiscali (art. 1, comma 1 e 3; art. 2 l. 516/1982).

All'art 4 della legge 516 si sanzionavano ancora forme di simulazione a carattere recettivo da parte dell'amministrazione finanziaria, intervenute durante la stessa attività di documentazione e di dichiarazione, così salvando quanto avevano fatto i legislatori precedenti in materia di <<frode fiscale>> *tout court*.

Tutte queste modifiche, come detto, vennero effettuate al solo scopo di semplificare ed accelerare l'accertamento e la repressione delle violazioni.

Nella realtà, però, tale semplificazione, risultò praticamente mortificata dall'introduzione delle soglie di punibilità, legate all'ammontare dell'imposta evasa.

Infatti, il necessario superamento delle soglie stesse, ai fini della configurazione del reato, rendeva, comunque, imprescindibile, in sede penale, un accertamento delle fonti di reddito imponibile.

Inoltre, l'avere dato rilevanza penale a condotte con limitata capacità offensiva, creando una varietà di fattispecie di reato contravvenzionali, punite con pene assai miti, molte delle quali si estinguevano per oblazione, ebbe quale effetto principale quello di rallentare i processi penali, proprio a causa dell'elevato numero di processi sorti in quegli anni, tant'è vero che la moltitudine di *notitiae criminis* di cui venivano a conoscenza le Procure sia per

inadempimenti formali che per fatti bagatellari, indusse spesso i magistrati ad una <<depenalizzazione di prassi>>[119] ovvero a non trattare le varie cause in attesa della loro prescrizione.

Indubbiamente, però, la trasformazione del sistema in questo senso ha condotto rapidamente ed in maniera quasi inconscia a dimenticare la rilevanza del principio di offensività nel diritto penale e di intervento dello stesso come *extrema ratio.*

E' sono stati proprio questi fattori a condurre ad una pan-penalizzazione di tutta la disciplina tributaria, ove, appunto, a fronte dell'introduzione di reati di pericolo per l'inadempimento di meri obblighi formali e dell'eliminazione dall'ordinamento della pregiudiziale tributaria, che aveva straordinariamente condizionato per vari decenni la repressione dei reati fiscali[120] e del principio di fissità

119 Così sempre G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità*, *op. cit.*, pag. 941 e ss.

120 La pregiudiziale tributaria, infatti, oltre ad allungare in maniera eccessiva i contenziosi (Commissione Tributaria di I grado, Commissione Tributaria di II grado, Commissione Tributaria Centrale o Corte di Appello ed infine Corte di Cassazione) implicava una violazione dell'art. 111 Cot. In materia di obbligatorietà dell'azione penale in quanto il metodo di accertamento del tributo e dell'eventuale violazione del precetto veniva fatto dipendere da un atto amministrativo, così G. TREMONTI, *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 ad oggi*, in *Riv. Prat. Trib.*, 1980, pag. 644 e ss. Va altresì ricordato come con la sentenza 12 maggio 1982, n. 88, la Corte Costituzionale intervenne dichiarando l'incostituzionalità degli artt. 60 e 21, comma 3 della legge n. 4 del 1929 nella parte in cui prevedevano che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, facesse stato anche all'interno dei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette. L'incostituzionalità, in particolare, riguardava fondamentalmente il principio sancito dall'art. 101 Cost., per cui tutti <<i giudici sono soggetti soltanto alla legge>>; infatti, la riconosciuta vincolatività di un accertamento amministrativo nei confronti del giudice penale risultava sicuramente incompatibile con il principio di libero convincimento ancora più rigoroso in sede penale. Con la sentenza successiva, la n. 89, la Corte Costituzionale aveva poi affermato l'incostituzionalità dell'art. 58, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui prevedeva che l'azione penale avesse corso esclusivamente dopo la definitività dell'accertamento anche in ordine al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 50, comma 4 del medesimo decreto. In particolare, l'incostituzionalità di questa

si è passati da una quasi inesistenza della repressione penale in campo tributario ad un intervento sanzionatorio capillare e molto pervasivo[121].

Ben presto, poi, anche la legge n. 516/1982 iniziò a rivelare tutte le proprie debolezze e i propri *deficit* strutturali soprattutto in relazione a quella modifica che appariva da tempo necessaria, ovvero quella inerente all'abolizione della pregiudiziale tributaria, ma per la quale il legislatore del 1982 non aveva di fatto improntato né un regime giuridico adeguato ad ovviare alla gran massa di procedimenti che sarebbero giunti fra le mani della giustizia ordinaria né a preparare gli stessi giudici ordinari ad affrontare questioni particolarmente tecniche delle quali, di fatto, non si erano mai preoccupati né occupati.

Peraltro, negli anni successivi all'introduzione della normativa *de qua* vennero quasi immediatamente messe a nudo tutte le criticità ed i gravi peccati originali della stessa disciplina, producendo quale effetto concreto quello di condurre alla sua stessa delegittimazione.

Se consideriamo che alla base del diritto penale, oltre al principio di legalità, vi sono anche il principio di tassatività e di offensività, nonché l'indefettibile carattere della frammentarietà,ci rendiamo immediatamente conto di come la proliferazione eccessiva di tutte queste fattispecie incriminatrici abbia condotto ad una abnorme restrizione della libertà del cittadino, *ex* artt. 13 e 41 Cost. eludendo anche il principio di previa conoscibilità del precetto penale

---

norma veniva posta in relazione con il principio costituzionale sancito dall'art. 112 Cost., per il quale <<il pubblico ministero ha l'obbligo di esercitare l'azione penale>>; trattandosi, infatti, del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, indipendente dall'entità del tributo, ovvero di un reato formale e di pericolo, indipendente dal fatto concreto di evasione e punibile di per sé a titolo di dolo generico, il divieto di procedere fino al definitivo accertamento dell'imposta introduceva una deroga non giustificata alla stessa obbligatorietà dell'esercizio dell'azione penale.

121 Cfr. E. MUSCO, *Los biene juridicos en los delitos socioeconomicos, en particular en los delitos fiscales*, in *Atti del XVI Congresso di Giustizia Penale*, Huelva, Spagna, 11-12 marzo 2016.

che può comportare, in via mediata, anche un'elusione del principio di colpevolezza *ex* art. 27 Cost.

Si è cominciato quindi a stigmatizzare con gran forza l'eccessiva anticipazione della tutela penale che va a colpire condotte decisamente lontane dall'evasione per perdere anche quel contenuto di prodromicità, creando così gelo e smarrimento sia fra i cittadini sia fra i giudici.

Anche la tradizionale fattispecie di <<frode fiscale>> disciplinata all'interno dell'art. 4 della legge del 1982 n. 516 fu oggetto di varie critiche con le quali vennero sollevati i vari limiti tecnici di redazione; si fece riferimento, in particolare all'art. 4, n. 7, laddove veniva sanzionato <<*chiunque, essendo titolare di redditi di lavoro autonomo o d'impresa, redige le scritture contabili obbligatorie, la dichiarazione annuale dei redditi ovvero il bilancio o il rendiconto ad essa allegato dissimulando componenti positivi o simulando componenti negativi di reddito, tali da alterare in misura rilevante il risultato della dichiarazione*>>. Questa fattispecie diede vita a tutta una serie di dispute e questioni con particolare riferimento al concetto di <<dissimulazione>> dei componenti positivi di reddito: si dibatteva, infatti, se fosse sufficiente la semplice non annotazione dei corrispettivi percepiti o se invece occorresse un *quid pluris* rappresentato dal ricorso a mezzi artificiosi per avvalorare il mendacio prodotto.

In un primo momento, la Corte di Cassazione[122] si era espressa a favore della soluzione interpretativa più rigorosa; quasi contemporaneamente, poi, la Corte Costituzionale, chiamata a

122 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 28 luglio 1987, n. 8598, con commento di A. TRAVERSINI, *Frode fiscale e dissimulazione dei redditi*, in *Le Società*, 1987, pag. 1214 e ss.

giudicare della compatibilità dell'<<alterazione in misura rilevante del risultato della dichiarazione>> con gli artt. 3 e 25, 2° comma, Cost., dichiarò, da un lato, infondata la questione di legittimità costituzionale della <<misura rilevante>> dell'alterazione come condizione obiettiva di punibilità di un fatto già comunque connotato da un proprio disvalore di condotta e di evento, ma dall'altro affermò che la simulazione o la dissimulazione dovessero comunque esprimersi in forme artificiose, fraudolente o sostanzialmente analoghe a quelle che realizzavano le altre ipotesi di frode fiscale previste dall'art. 4[123].

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione[124], intervenute nel 1990 per comporre il contrasto sorto fra alcune sezioni in merito all'interpretazione della condotta di simulazione e dissimulazione, confermarono praticamente l'orientamento antecedente alla pronuncia della Corte Costituzionale, precisando che la falsità ideologica delle scritture contabili, conseguente alla mancata annotazione dei corrispettivi, fosse sufficiente e idonea a realizzare la dissimulazione di cui all'art. 4, n. 7: era sufficiente dunque la mera omissione.

Così, la Corte Costituzionale[125], dando atto del mancato adeguamento della giurisprudenza di legittimità all'interpretazione precedentemente data, nuovamente chiamata a pronunciarsi sulla carente determinatezza della <<rilevante alterazione>> dichiarò l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui non prevedeva che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi di reddito dovesse concretizzarsi necessariamente in forme artificiose, non bastando la mera omissione.

Ricollegandoci adesso brevemente alle due interpretazioni date

123 Così Corte Cost., sentenza 16 maggio 1989, n. 247.
124 Corte Cass., Sez. Un., 6 luglio - 23 ottobre 1990, n. 13594.
125 Corte Cost., sentenza del 28 gennaio 1991, n. 35.

dai massimi consessi della giurisprudenza italiana, è subito possibile evidenziare quale fosse il punto nevralgico di attrito: da un lato, la tesi della Corte Costituzionale che richiedeva la necessità di una condotta che si esprimesse in forme oggettivamente artificiose e/o fraudolente e che si avvalesse, pertanto, nella simulazione di un supporto documentale effettivamente contrario alla realtà; dall'altro, l'orientamento della Corte di Cassazione, ribadito a Sezioni Unite, per cui risultava necessaria la sola omissione o con il mero mendacio.

Cerchiamo di comprendere il *fil rouge* del ragionamento del giudice di legittimità.

La Corte di Cassazione, sulla falsariga di un orientamento della giurisprudenza in materia di truffa[126], sosteneva che il carattere fraudolento della condotta non implicasse una sua manifestazione con forme subdole o particolarmente artificiose, ma che, appunto, fosse sufficiente il solo mendacio o qualsiasi rappresentazione di per sé infedele a nascondere un fatto o fare apparire lo stesso diverso dalla realtà.

E' su questo punto che si è manifestato il vero fallimento della disciplina del 1982 proprio perché, al di là della correttezza del ragionamento circa l'idoneità della mera menzogna a trarre in inganno il soggetto passivo, la legislazione dell'82 non fu certo in grado di stabilire con chiarezza e quindi di rendere pienamente conoscibile l'effettivo contenuto della condotta e delle sue modalità di realizzazione, non risultando idonea né a plasmare una coscienza etica nei confronti del dovere fiscale né a far comprendere come si potesse essere coerenti con il dettato normativo tributario.

L'esigenza di giungere ad una nuova riforma fu quindi

126 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 21 febbraio 1986.

inevitabile, soprattutto in considerazione proprio dell'intervento della Corte Costituzionale, sopra citato, che, con la sentenza n. 35 del 1991 aveva di fatto espulso dall'ordinamento nazionale l'unica vera fattispecie di frode fiscale.

Il primo inefficace rattoppo giunse con la legge 15 maggio 1991 n. 154 che è intervenuta cercando di ripristinare la fattispecie poco prima dichiarata incostituzionale pur non ovviando ai problemi principali.

Infatti, con la legge n. 154/1991 venne ristretto l'ambito di applicazione della contravvenzione concernente l'omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili, individuando in maniera specifica e tassativa i registri soggetti a questa tutela. Vennero, inoltre, riviste le violazioni realizzabili dal sostituto di imposta in modo da scongiurare la rilevanza penale del semplice ritardo nel versamento delle ritenute effettuate.

In pratica, vennero eliminate solo alcune violazioni formali che, di fatto, però, non modificarono il volto originario della fattispecie[127].

Già nel corso dei primi anni '90, però, era sempre più evidente la necessarietà di una riforma in grado di rinnovare l'intero sistema penal-tributario rendendolo coerente, *in primis*, con il principio di intervento del diritto penale quale *extrema ratio*, con i suoi corollari miranti ad una criminalizzazione minima ma razionale ed effettiva e, dunque, con il principio di offensività e di colpevolezza.

Ciò significava, peraltro, dovere modificare anche la concezione di bene giuridico tutelato, tralasciando la protezione del bene strumentale della <<trasparenza fiscale>> per concentrare

127 Così, E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 2464 e ss.

l'applicazione della sanzione penale ai comportamenti più gravi e maggiormente lesivi aventi ad oggetto l'interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi.

Per dirla con Arturo Rocco[128], bisognava che il legislatore penal-tributario, dal tutelare, mediante una rigorosa pan-penalizzazione di comportamenti prodromici all'evasione, esclusivamente un oggetto giuridico formale consistente nel diritto dello Stato all'obbedienza alle proprie norme, tornasse a mettere a fuoco quale fosse il vero oggetto giuridico sostanziale specifico, ovvero il vero bene di pertinenza del soggetto passivo leso e che certamente non poteva che avere una dimensione diversa se individuato successivamente ad una lettura ponderata dei valori costituzionali.

Solo in questo modo, valorizzando fino in fondo la tutela dei valori più importanti e consolidati nel tessuto soci-economico e limitandosi a sanzionare solo le condotte maggiormente lesive degli interessi patrimoniali dell'Erario, si sarebbe data attuazione ai postulati del diritto penale dell'*extrema ratio* anche in materia fiscale.

1.7. *<<Rinomato Ulisse, tu alla dolcezza del ritorno aneli e un Nume invidioso il ti contende. (...) Pur, sebbene a gran pena, Itaca avrai(..)*[129]**. Il d.lgs. n. 74/2000 e lo Statuto del contribuente**.

La svolta successiva, che ha dato vita finalmente ad un buon impianto normativo in grado di reggere quasi indefesso per circa

128 Si fa riferimento a A. ROCCO, *Il problema e il metodo della scienza del diritto penale*, in *Opere giuridiche*, Roma, 1933, pag. 263 e ss.
129 Cfr. OMERO, *Odissea*, XI, trad. di I. PINDEMONTE.

quindici anni, garantendo un maggior equilibrio non solo per la rivalutazione effettiva dei fondamentali principi di diritto penale, ma anche per essersi inserita in un nuovo progetto culturale di democratizzazione dei rapporti fra Stato e contribuente, che ha dato origine in quegli anni allo Statuto del Contribuente[130], si è avuta alla fine del 1999.

Nonostante il permanere di diverse criticità, come per esempio in materia di rilevanza penale dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto; di corretta applicazione del principio di specialità e di *ne bis in idem;* di applicazione della confisca per equivalente e di prevenzione; di rapporto con il delitto di riciclaggio e con la responsabilità degli enti o in materia di rapporto fra processo penale e tributario, sicuramente, prima la legge 25 giugno 1999, n. 205 di delega al Governo e, poi, il d.lgs. n. 74/2000 hanno contribuito a porre le basi di un diritto penal-tributario moderno e maggiormente efficace[131],

130 Si fa riferimento alla legge n. 27 luglio 2000, n. 212, <<*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*>>, mediante la quale il legislatore ha profondamente innovato i principi ed i criteri ispiratori dei rapporti fra contribuente ed amministrazione finanziaria, ponendo alla base del nuovo rapporto trasparenza, chiarezza, leale collaborazione, obbligo di motivazione degli atti e il principio di buona fede e la figura del garante del contribuente. Vedi, *ex multis* F. MOSCHETTI, *Il principio democratico sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, pag. 3 e ss.

131 Sul tema, *ex multis*, G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013; P. ALDOVRANDI, *Diritto penale* tributario, Padova, 2012, pagg. 61-95; A. D'AVIRRO- M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, in *Diritto e processo penale oggi*, a cura di F.P. PALAZZO – G. SPANGHER, Milano, 2012; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di Diritto Penale, Parte speciale*, vol. XVII, Milano, 2010; E.MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 17 e ss; ID., voce *Reati tributari*, *op. cit.*, pag. 1053; ID., *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2001, pag. 4769 e ss; D. TERRACINA, *I reati tributari*, in *Giur. Merito*, 2010, pag. 1761 e ss; C. CUPELLI, *Commento agli artt. 1, 5, 8, 9 ,11 ,12 ,13, 14, 15, 16, 17 e 18 del d.lgs. n. 74/2000*, in T. PADOVANI, (a cura di), in *Leggi penali complementari*, Milano, 2007, pag. 1016 e ss; F. ABATINO, *Il d.lgs. n.74/2000 e la riforma del sistema sanzionatorio*, in *Diritto penale amministrativo dopo la legge 205/99*, a cura di M.A. RUFFO, Padova, 2000, pag. 176 e ss; S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I*

abrogando definitivamente la legge del 1982.

Alla base del nuovo intervento legislativo[132] vi era, come tra l'altro predisposto già all'interno della legge delega 205 del '99, all'art.9, la necessità di:

a) prevedere un numero di fattispecie incriminatrici ridotto e di natura squisitamente delittuosa da punire, dunque, con la pena detentiva – che assurge in questo frangente storico a misura principe nel contrasto alla criminalità fiscale -, prevedendo un edittale compreso fra il minimo di sei mesi ed il massimo di sei anni con l'esclusione, però, di circostanza aggravanti ad effetto speciale, caratterizzate poi da una particolare offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o, comunque, di conseguimento di indebiti rimborsi.

L'attenzione era dunque protesa tutta verso la configurazione di una rete di fattispecie incriminatrici costruita come delitti di evento e realmente lesivi dell'interesse dello Stato alla corretta esazione dei tributi;

b) predisporre, salvo che per le sole fattispecie concernenti

nuovi delitti tributari, Milano, 2000; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lg.s n. 74/2000*, Milano, 2000, pag. 17 e ss, il quale, peraltro, si sofferma sulle tecniche di redazione delle fattispecie sindacando anche la scelta del legislatore di non procedere, in maniera adeguata, all'inserimento dei reati tributari all'interno del codice penale; F. BRIGHENTI, *I nuovi reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2000, pag. 486 e ss; G. PEZZUTO, *I profili sostanziali della riforma*, in *La riforma del sistema penale tributario*, Milano, 2000.

132 Non è superfluo porre l'accento sul fatto che questa novella legislativa sia stato il frutto di un decreto legislativo, ovvero di un atto avente forza di legge *ex* art. 76 Cost., che, in un periodo, come spesso accade nella storia di Italia, particolarmente burrascoso, ha consentito ai rami del Parlamento di predisporre solo gli indirizzi ed i principi di intervento in materia, delegando al Governo il vero compito di identificazione delle specifiche fattispecie anche con un certo margine di discrezionalità, non sabotato dall'intervento della Corte Costituzionale con una illegittimità della legge delega per eccesso di delega, rappresentato dal fatto che finanche la determinazione delle soglie di punibilità è stata delegata al potere esecutivo.

l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e per l'occultamento o la distruzione di documenti contabili (artt. 8 e 10), delle soglie di punibilità idonee a determinare un confine preciso e chiaro dell'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi e quindi più offensivi, riferite o all'entità dell'evasione perpetrata o all'entità dei componenti reddituali o al volume d'affari complessivamente evaso[133].

1.7.1. *(Segue) Le soglie di punibilità nei reati tributari. La controversa natura giuridica: da condizione obiettiva di punibilità a elemento costitutivo del reato.*

Le soglie di punibilità previste dal d.lgs. n. 74/2000 sono articolate in modo tale da escludere l'intervento penale al di sotto di una determinata misura quantitativa, prevedendolo invece, quando l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore ad un valore stabilito.

In pratica, la riforma del '99-2000 ha concentrato l'utilizzo della sanzione tendenzialmente contro la grande evasione fiscale, in considerazione del fatto che quest'ultima, a causa della sua maggiore portata offensiva, non lede soltanto il patrimonio dello Stato ma mina, alla fonte, il perseguimento dei fini istituzionali dello stesso volti anche all'offerta generalizzata dei servizi pubblici essenziali.

E' per questa ragione di fondo che i delitti di cui agli artt. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante artifici), 4 (dichiarazione infedele) e 5 (omessa dichiarazione) prevedono delle soglie, il cui superamento è condizione necessaria affinché la condotta posta in essere e descritta dal legislatore possa assumere rilevanza penale.

133 Cfr. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 20; per un'ampia disamina sulle soglie di punibilità vedi A. DI MARTINO, *La sussidiarietà del sistema sanzionatorio penale: il significato delle soglie di punibilità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, *op. cit.*, pag. 14 e ss.

L'intervento penale è stato così fissato mediante l'individuazione di due tipologie di soglia, la prima quantitativa e prevista nei delitti sopra indicati (c.d. <<prima soglia>>) e più volte modificata anche con l'avvento della recente riforma del d.lgs. n. 158/2015; la seconda si aziona quando l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione fiscale, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, sia tale da raggiungere – anche in termini assoluti – un ammontare determinato e lesivo del bene giuridico finale tutelato, del tutto indipendentemente dal superamento della soglia proporzionale quantitativa (c.d. <<seconda soglia>>)[134].

Ciò sta a significare che, ai fini della configurabilità di una responsabilità penale in capo al soggetto agente, la legge, per i delitti di cui agli artt. 3 e 4, desidera che il superamento delle due diverse soglie di punibilità - la prima voluta in funzione della misura dell'imposta evasa e la seconda in funzione dell'incidenza percentuale concreta degli elementi che falsificano la dichiarazione nel suo complesso - sia congiunto, mentre richiede all'art. 5 il limite unico del superamento dell'imposta evasa.

L'introduzione delle soglie di punibilità, come poteva essere prevedibile, ha scatenato, a partire dall'entrata in vigore del decreto, un fortissimo dibattito dottrinale[135] circa la natura delle stesse anche nel diritto penale tributario[136], trasponendo in questa specifica sede

134 Cfr. A. TRAVERSI- S. GENNAI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, pag. 42 e ss; G. SALCUNI, *Natura giuridica e funzione delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2001, pag. 131 e ss;

135 Per un ampio quadro sul problema si veda, G.L. SOANA, *I reati tributari*, *op. cit.*, pag. 51 e ss; P. VENTURATI, *Le soglie di rilevanza nei reati tributaria*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, pag. 2675 e ss.

136 Sul punto si interrogano E. MUSCO, *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 4769 e ss; F. PALAZZO, *Elementi quantitativi indeterminati e il loro ruolo nella struttura della fattispecie (a proposito della frode fiscale)*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1989, pag. 1184 e ss.

scientifica la lunga diatriba appartenente al diritto penale classico che vede da sempre opporsi chi qualifica le soglie come condizioni obiettive di punibilità a chi le qualifica come elementi costitutivi del reato[137].

Considerando poi che la differente qualificazione comporta riflessi in materia di oggetto e prova del dolo e, dunque, di principio di colpevolezza, ci si rende conto che essa possa avere dei riflessi pratici molto incisivi sul terreno processuale e di applicazione pratica anche in punto di corretta individuazione del bene giuridico tutelato che, quindi, indirettamente, ha anche condotto alcuna dottrina a dibattere sulla stessa opportunità di introduzione delle soglie di punibilità in questo settore, dal momento che, se intese quali condizioni obiettive di punibilità, in particolare <<*estrinseche*>>[138] avrebbero avuto l'effetto pratico di sottrarre alla disciplina del dolo e della colpa elementi del fatto delittuoso *stricto sensu* inteso[139].

Secondo un primo orientamento, le soglie di punibilità previste dal d.lgs. n. 74/2000 rappresenterebbero elementi costitutivi del reato,

137 In generale sulla qualificazione delle soglie di punibilità nel diritto penale classico e nel diritto penale tributario, vedi *ex multis* D. FALCINELLI, *Il sistema delle soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007; P. VENTURATI, *Le soglie di rilevanza nei reati tributaria*, *op. cit*, pag. 2670 e ss; A. MANDUCHI, *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, in *Ind. Pen.*, 2003, pag. 1210; D. SALCUNI, *Natura giuridica e funzione delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 131; M.DONINI, *Selettività e paradigmi della teoria del reato*, in *Riv. it. dir. e proc. pen*., 1997, p. 375.

138 Sulla distinzione fra condizioni di punibilità <<intrinseche>> che incidono sull'interesse protetto, approfondendo una lesione già implicita nella commissione del fatto ed <<estrinseche>> che, invece, nulla aggiungono alla lesione dell'interesse protetto dalla norma incriminatrice, vedi F. BRICOLA, voce *Punibilità (condizioni obiettive di)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, pag. 594 e ss; P. NUVOLONE, *Il diritto penale del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 1955, pag. 14 e ss;

139 Cfr. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 20; A. MANDUCHI, *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, *op. cit.*, pag. 1210; D. SALCUNI, *Natura giuridica e funzione delle soglie di punibilità*, *op. cit.*, pag. 131-132;

nella specifica veste di <<presupposti del reato>>[140] ed, in particolare, questo si desumerebbe dalla lettura della fattispecie di delitto di omesso versamento, in cui le somme da versare risulterebbero dai documenti di volta in volta presi in considerazione (come per esempio, certificazioni di ritenute, dichiarazioni IVA), cosicché il mancato versamento di esse è condotta il cui presupposto verrebbe rappresentato proprio dall'esistenza di una somma certa da versare, già a monte quantificabile rispetto al limite posto dalla soglia.

In questo caso, il riconoscimento della soglia quale elemento costitutivo del reato non porrebbe alcun problema neanche per l'accertamento dell'elemento soggettivo del dolo, che potrà essere provato in giudizio in base ai canoni - seppur complessi - di accertamento sulla conoscenza di un dato oggettivo preesistente alla condotta e materialmente documentato.

Per alcune altre fattispecie, come per esempio, per il reato di omessa dichiarazione *ex* art. 5 del decreto legislativo, o della dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, si sono creati maggiori difficoltà interpretative anche nell'ambito della dottrina favorevole alla qualificazione delle soglie quali elementi costituitivi del reato e ciò sul presupposto che, nel primo caso apparirebbe irrilevante – dal punto di vista della tecnica di tipizzazione – la circostanza che la percezione del reddito sia antecedente alla realizzazione della condotta: in questo caso, il superamento della soglia di evasione non sarebbe determinato dal possesso del reddito ma dall'omessa dichiarazione; nel secondo caso, invece, non si potrebbe parlare di misura dell'evasione quale <<presupposto del reato>>, perché la consumazione del reato dipenderebbe esclusivamente dalla presentazione della dichiarazione e

140 Vedi L. STORTONI, *La nuova disciplina dei reati tributari*, in *Giur. Comm.*, 1983, pag. 378.

non dall'ammontare dell'evasione precedentemente realizzata.

Rispetto a quest'ultima ipotesi, vi è però chi, correttamente, fa rientrare comunque la soglia fra gli elementi costitutivi del reato, in quanto proprio perché il mancato pagamento del tributo è un antecedente rispetto alla frazione della condotta incriminata, ovvero la presentazione della dichiarazione, nulla escluderebbe che l'elemento dubbio della misura dell'evasione costituisca proprio il presupposto stesso della condotta fraudolenta[141].

Chi sostiene la natura delle soglie di punibilità quali elementi costitutivi del reato, afferma inoltre che se queste venissero, invece, qualificate quali condizioni obiettive di punibilità, *ex* art. 44 c.p., il giudizio circa la punibilità andrebbe condotto esclusivamente intorno alla problematica dell'opportunità stessa della sanzione, ove, peraltro, la non punibilità si legherebbe ad interessi estranei alla intrinseca meritevolezza della pena[142].

E questo è quanto, in realtà, non avverrebbe con le nuove fattispecie di reati fiscali elaborate dal legislatore del 2000, ove il giudizio di non punibilità sembra fortemente collegato a un giudizio di inidoneità del non superamento delle soglie alla realizzazione di un'offesa rilevante per cui non si potrebbe ritenere che i limiti quantitativi introdotti siano indifferenti alla meritevolezza della pena.

Le soglie non sarebbero altro che rappresentazione di un elemento della tipicità stessa del reato, poiché esse tradurrebbero in un valore quantitativo la clausola di idoneità della condotta a ledere il bene giuridico finale tutelato. La non punibilità derivante al mancato

141 Così P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, pag. 2141.

142 Cfr. C. ROXIN, *Kriminalpolitik und Strafrechtsystem* 1970, trad. it., *Politica criminale e sistema del diritto penale*, Napoli 2001, pag. 36, ove l'A. sottolinea come siano extrapenali le condizioni estrinseche dalle quali si fa dipendere la meritevolezza della pena.

superamento delle soglie fungerebbe da limite alla tipicità[143].

Per quanto riguarda il delitto di omessa dichiarazione, quindi, anche se l'evasione non possa essere qualificata come vero e proprio evento del reato, ciò non significherebbe che questa andrebbe automaticamente ascritta fra le condizioni obiettive di punibilità; l'antecedenza dell'evasione o dell'omesso pagamento di un tributo rispetto ad una frazione della condotta sanzionata – si afferma – indurrebbe << *al più a considerare quel dato tipico alla stregua di un presupposto della condotta ulteriore*>>[144] consistente poi nella presentazione di una dichiarazione fraudolenta o infedele.

Ed ancora, se prendiamo quale parametro di riferimento il reato di dichiarazione fraudolenta, *ex* art. 3 e consideriamo che il bene giuridico tutelato non sia il bene strumentale della <<trasparenza fiscale>> ma quello ultimo alla effettiva percezione del tributo, avremmo conferma della natura costitutiva delle soglie di punibilità, direttamente riferibili all'offesa della quale contrassegnano la dimensione del penalmente rilevante[145].

Secondo, invece, un diverso indirizzo, anch'esso condiviso da

143 Così, di recente anche una giurisprudenza della Corte di Cassazione che supera il precedente orientamento delle Sezioni Unite del 2000, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 15 luglio 2014, n. 37335 che qualifica le soglie di punibilità apertamente quali <<*elemento costitutivo del reato*>> ed afferma peraltro che <<*spetta alla pubblica accusa l'onere di provare l'elemento costitutivo del reato rappresentato dal superamento delle soglie*>>; in senso conforme anche Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 2 marzo 2016 n. 15899; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 5 novembre 2015, n. 3098; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 4 giugno 2014, n. 38684 e Corte Cass., Sez. III Pen., 18 maggio 2011, n. 36396.

144 Così, P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, *op. cit.*, pag. 2146.

145 Così M.ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, vol. II, Milano, 2006, p. 1732.

una buona parte della dottrina[146], e da una certa giurisprudenza[147], le soglie di punibilità dovrebbero essere collocate all'interno della categoria dogmatica delle c.d. condizioni obiettive di punibilità di cui all'art. 44 c.p.

Come noto, le condizioni obiettive di punibilità sono definite come quegli accadimenti di verificazione futura ed incerta o, comunque, contemporanea al fatto di riferimento, che non contribuiscono a descrivere l'offesa al bene giuridico tutelato dalla norma e che esprimono, esclusivamente, valutazioni di opportunità di tipo politico-criminale rispetto all'inflizione della pena stessa[148].

In poche parole, in questi casi, il precetto non assurge ad elemento sufficiente per l'irrogazione della sanzione, dovendo risultare necessaria la realizzazione di un evento estraneo al fatto tipico stesso

146 A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *op. cit.*, pag. 351; B. CARTONI, *Natura giuridica delle soglie di punibilità in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 130 e ss; L.D. CERQUA, *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco*, 2001, pag. 8960; A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2000, pag. 119 e ss; L. PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al dir.*, 2000, pag. 60 e ss. In campo di reati societari, per la lettura delle soglie di punibilità quali condizioni obiettive vedi, F. GIUNTA, *La riforma dei reati societari ai blocchi di partenza. Prima lettura del d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61(prima parte)*, in *Studium iuris*, 2002, pag. 705.

147 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 26 maggio 2011, n. 25213 con nota di C. RENZETTI, *La natura giuridica elle soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Cass. Pen.*, 2013, pag. 1173 e ss ove la Corte, in relazione al superamento delle soglie di punibilità afferma che: *<<tale accadimento costituisce una vera e propria condizione oggettiva di punibilità, perché non fa parte del contenuto offensivo della fattispecie e non integra un elemento costitutivo dell'offesa, bensì attiene a un limite quantitativo dell'evento e non all'evento>>*.

148 Si veda G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, *op. cit.*, pag. 747; M.DONINI, *Le condizioni obiettive di punibilità*, in *Studium iuris*, 1997, pag. 592; V. MORMANDO, *L'evoluzione storico-dommatica delle condizoni obiettive di punibilità*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1996, pag. 610; P. VENEZIANI, *Spunti per una teoria del reato condizionato*, Padova, 1992; A. ANGIONI, *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1989, pag. 733; F. RAMACCI, *Le condizioni obiettive di punibilità*, Napoli, 1971.

ed, in questo senso, essendo collocate fuori dal <<fuoco del dolo>> fanno sì che la punibilità abbia seguito anche se il fatto che incorporano, ovvero l'evento da cui dipende il verificarsi della condizione, non è voluto in alcun modo dal soggetto agente.

Le soglie di punibilità previste dal d.lgs. n. 74/2000, secondo questo orientamento, dunque, apparterrebbero pienamente all'istituto di cui all'art. 44 c.p. poiché non concorrerebbero in alcuna maniera a definire gli elementi della condotta e dell'offesa tipica sussistenti al di là della volontà stessa del soggetto agente.

Il reato risulterebbe, così, perfezionato anche indipendentemente dal raggiungimento del limite minimo previsto dalla soglia quantitativa; ciò che cambia è che esso non sarebbe punibile per valutazioni di opportunità oggetto di scelta da parte del legislatore, il quale, così perseguirebbe anche scopi deflattivi, cercando di concentrare l'applicazione della sanzione penale ai soli casi maggiormente lesivi ed offensivi, espressi proprio dai valori indicati dalle soglie[149].

In pratica, volendo sposare questa teoria, le soglie di punibilità non comporterebbero nulla nel campo dell'effettività dell'offesa e di realizzazione dell'evento lesivo, dal momento che il comportamento descritto dalla fattispecie sarebbe già di per sé meritevole di pena; semplicemente, il legislatore avrebbe ritenuto che questo tipo di comportamento dovesse essere meritevole di pena solo ove vengano superati i suddetti valori quantitativi indicati nelle soglie.

In particolare, poi, per quanto riguarda specificamente i reati tributari dichiarativi, questi autori sostengono che il mancato

149 Sull'argomento, ancora, cfr. M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e causa di esclusione del tipo)*, *op. cit.*, pag. 1734; Id., *Meritevolezza di pena, bisogno di pena e teoria del reato*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1992, pag. 39.

pagamento del tributo, antecedente alla presentazione della dichiarazione, non potrebbe giammai costituire un evento del reato, né in chiave naturalistica, né in senso giuridico, poiché la lesione dell'interesse direttamente tutelato - che questa dottrina vede nella <<trasparenza fiscale>>- si verificherebbe comunque per una somma anche inferiore rispetto a quella prevista dalla soglia per effetto della semplice modalità di condotta realizzatasi e posta in essere dal soggetto agente[150].

In realtà, già dando atto di questo orientamento, si vede come, la qualificazione delle soglie di punibilità come condizioni obiettive di punibilità, non farebbe altro che tradire l'intento del legislatore del 2000 che ha realmente voluto porre una cesura con il passato, lasciando da parte la <<trasparenza fiscale>> quale bene giuridico tutelato intermedio e ponendo la propria attenzione sul vero bene giuridico finale tutelato, costituito dall'esatta e tempestiva percezione del tributo da parte dello Stato.

Infatti, se qualifichiamo le soglie quali condizioni obiettive di punibilità non faremmo altro che renderle del tutto estranee rispetto all'elemento del disvalore concreto dell'offesa, per cui, almeno nei reati dichiarativi, si finirebbe per rintracciare lo stesso disvalore penale nella lesione di tutte quelle funzioni prodromiche alla riscossione del tributo, come quelle di accertamento e quindi connesse alla <<trasparenza fiscale>> rendendo neutrale questo comportamento rispetto al vero interesse ulteriore.

Questo, peraltro, sempre che qualifichiamo le soglie di punibilità come condizioni <<estrinseche>>, poiché, se dovessimo dare atto della bontà di chi, invece, le ha qualificate come

150 Così, D. FALCINELLI, *Il sistema delle soglie di punibilità*, *op. cit.*, pag. 32.

<<intrinseche>>[151] difficilmente non troveremmo un motivo per affermare che questo interprete nulla ha fatto se non dire che si tratti, in realtà, di elementi costitutivi del reato, senza farlo coscientemente, quasi come se fosse stato interessato da un <<*dolo colpito a mezza via dall'errore*>>.

In questa ipotesi, del resto, non si farebbe altro, comunque, che affermare il fatto che le stesse soglie contribuiscano ad integrare il contenuto del disvalore del reato, con la funzione, però, di limitare i casi nei quali sia opportuno assoggettare a pena un fatto di per sè illecito; ovvero, si riconoscerebbe la funzione delle soglie nella definizione del disvalore penale ma limitandola in concreto ad una sorta definizione di un confine fra il penalmente e il non penalmente rilevante.

Non possiamo, però, ed in definitiva, nascondere come, in realtà, le varie teorie nate per qualificare le soglie quali condizioni obiettive di punibilità siano il frutto di un'enorme preoccupazione pratica.

Infatti, la vera ragione per cui si dà adito a questa qualificazione si fonda su un argomento prasseologico, per cui, se *a contrario* volessimo attribuire alle soglie natura di elemento costitutivo, diverrebbe davvero quasi impossibile per la pubblica accusa adempiere al compito di dimostrare ogni volta l'esistenza dell'elemento soggettivo del dolo.

Realizzando dell'esistenza di una tale difficoltà e temendo che altrimenti si sarebbe dato vita ad una sorta di responsabilità oggettiva apparente, ove l'elemento del dolo sarebbe stato praticamente sempre ritenuto esistente in *re ipsa*, si è così cercato di sottrarre le stesse

151 Si veda L.D. CERQUA, *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità*, *op. cit.*, pag. 8961;

soglie di punibilità all'imputazione dolosa e, qualificandole come condizioni di punibilità <<intrinseche>>, si è cercato di utilizzare, almeno per questi elementi della fattispecie, i canoni dell'imputazione colposa richiesti dalla Corte Costituzionale dopo le sentenze gemelle n. 364 e n. 1085 del 1988[152] per le quali è <<*indispensabile che tutti e ciascuno degli elementi che concorrono a contrassegnare il disvalore della fattispecie siano soggettivamente collegati all'agente (siano, cioè, investiti dal dolo o dalla colpa) ed è altresì indispensabile che tutti e ciascuno dei predetti elementi siano allo stesso agente rimproverabili e cioè anche soggettivamente disapprovati*>>.

Al di là del fatto per cui si potrebbe replicare a quest'ultima considerazione che *adducere inconveniens non est solvere argomentum*, si darebbe atto di un'intollerabile inversione dell'onere della prova lesiva dell'art. 24 Cost..

In realtà, appare più opportuno qualificare le soglie di punibilità previste per i reati tributari come elementi costitutivi del fatto e ciò, non solo perchè – come vedremo – anche lo stesso legislatore che le ha previste si è espresso in tal senso – ma perché sono le stesse soglie a determinare quando una condotta sia penalmente rilevante e realmente lesiva del nuovo bene giuridico individuato nella corretta percezione dei tributi da parte dello Stato.

Le soglie tributarie sono direttamente riferibili all'offesa della quale connotano intrinsecamente la dimensione penalmente rilevante.

L'evento stesso, ovvero il superamento della soglia, incentrerebbe su di sé l'intero disvalore del fatto e costituirebbe il risultato della condotta del reo.

Quest'orientamento, che riteniamo da dovere privilegiare,

152 Corte Cost., sentenza 24 marzo 1988 n. 364; Corte Costituzionale, sentenza 13 dicembre 1988 n. 1085;

avrebbe, peraltro, un proprio riscontro nella Relazione al d.lgs. n. 74/2000, e nella *ratio* riformatrice sottesa allo stesso, fondata, *in primis*, sul recupero della reale offensività della fattispecie.

Solo qualificando il livello quantitativo dell'imposta evasa alla stregua di un elemento essenziale del reato sarà, infatti, possibile, valorizzare al massimo l'offensività stessa delle fattispecie e l'intervento del diritto penale come *extrema ratio* che il legislatore ha voluto quali primari obiettivo di riforma[153].

Se non bastasse, ecco che allora evidenziamo come la stessa Relazione sopra richiamata abbia qualificato le soglie in questione <<*alla stregua di elementi costitutivi del reato*>>[154], chiarendo che le stesse debbano rientrare all'interno del <<*fuoco del dolo*>>.

Queste parole, dunque, dovrebbero essere conferma piena, almeno su ciò che è stata la volontà del legislatore, circa la collocazione delle soglie nell'alveo del fatto tipico[155].

Del resto, come sottolineato, la scelta di fondo della riforma è stata proprio nel senso di volere recuperare l'offensività delle fattispecie penali tributarie ed in esclusivo rapporto con il solo bene giuridico finale tutelato, ravvisabile nell'interesse dello stato alla percezione dei tributi.

Il sistema vigente, per gran parte anche dopo le modifiche del 2015, ha così voluto limitare l'intervento del diritto penale ai soli fatti direttamente correlati alla lesione degli interessi del fisco, con l'introduzione delle suddette soglie di punibilità che, quindi, partecipano nella individuazione del disvalore penale della condotta.

153 Cfr. M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività*, *op. cit.*, p. 1732; E. MUSCO, *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 4771.

154 La relazione si può trovare sul sito www.camera.it, pag. 40 su 44.

155 Così, P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, *op.cit.*, pag. 2141 e ss.

La posizione della Relazione è stata peraltro corroborata dalle Sezioni unite della Cassazione[156], e poi da successiva giurisprudenza, le quali, anche se in riferimento al solo art. 5 del d.lg. n. 74 del 2000, hanno statuito che l'imposta evasa rappresenta l'evento del delitto di omessa dichiarazione, il quale deve costituire obbligatoriamente oggetto di volizione da parte dell'agente: la condotta criminosa deve essere sorretta dalla coscienza e volontà di una, o meglio di quella, rilevante entità di evasione.

Ancora, a favore di questa tesi, è possibile approdare anche in considerazione della individuazione del momento in cui i reati fiscali di dichiarazione si perfezionano; infatti, questi delitti, ad esclusione della fattispecie di omessa dichiarazione che, in quanto reato omissivo improprio si consuma allo scadere del termine di presentazione della stessa, si consumano con la presentazione della dichiarazione.

Ciò significa che è la condotta consistente nella presentazione della dichiarazione, ultima fra le diverse finalizzate all'evasione, a far sì che il reato si consumi.

Infine, va ricordato come la stessa Corte Costituzionale[157], con la sentenza del 2004, n. 161, sebbene non abbia direttamente affrontato la questione circa la collocazione delle soglie di punibilità nella struttura del reato, in *obiter dictum*, ha comunque apertamente aderito all'orientamento maggioritario che qualifica le soglie di punibilità nei delitti tributari come elementi costitutivi del fatto tipico.

In conclusione, a fronte dunque delle due tesi alternative, appare preferibile l'orientamento per il quale le soglie tributarie siano da considerare quali elementi costitutivi del fatto.

156 Vedi Corte Cass. SS. UU., sentenza 15 gennaio 2001, n. 35; più di recente, *ex multis*, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 26 febbraio 2008, n. 21213.

157 Così Corte Cost., sentenza 26 maggio 2004, n. 161.

Del resto, non può non considerarsi che sia lo stesso superamento della soglia a costituire la base e il fondamento dell'intervento della sanzione penale: sono le soglie a partecipare integralmente alla descrizione dell'offensività e, quindi, del disvalore del fatto e rappresentano, altresì, il risultato della condotta dei reati dichiarativi. La non punibilità connessa al mancato superamento delle soglie è il limite stesso alla tipicità[158].

Prima del verificarsi del superamento della soglia, la fattispecie rimane neutra per il nostro diritto penale, potendo rilevare, al più, quale illecito amministrativo.

Si vuole così riportare una nota sentenza del Tribunale di Como[159] che, avvalorandosi della tradizione giurisprudenziale a favore della qualificazione delle soglie di punibilità quali elementi costitutivi del reato, ha provato a svolgere un ragionamento di tipo sillogistico per giungere proprio a tale soluzione ed affermando che: 1) <<*se la condizione obiettiva di punibilità consiste in un avvenimento determinato ed estrinseco rispetto al fatto illecito, tanto da essere tradizionalmente configurato come una sorta di condizione sospensiva, che è caratterizzata, appunto, da un evento futuro ed incerto*; 2) s*e il superamento della soglia non è altro che il risultato*

158 Anche nel campo dei reati societari, la maggior parte della dottrina valuterà le soglie di punibilità quali elementi costitutivi del fatto di reato, *ex multis*, Cfr. E. MUSCO – M.N. MASULLO, *I nuovi reati societari*, Milano, 2007, pag. 91; A. CARMONA, *Premesse a un corso di diritto penale dell'economia. Mercato, regole e controllo penale nella postmodernità*, Padova, 2002, pag. 200 e ss; L. FOFFANI, *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622)*, in *I nuovi reati societari; diritto e processo*, a cura di GIARDA – SEMINARA, Padova, 2002, pag.292 e ss; D. PULITANO', *La riforma del diritto penale societario, fra* dictum *del legislatore e ragioni del diritto*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2002, pag. 934 e ss.

159 Trib. Como, Sez. Pen. 14 febbraio 2014, con nota di L. TROYER – A. INGRASSIA, *Un'imposta evasa al di sotto della soglia di punibilità dei delitti tributari non può costituire oggetto materiale del reato di riciclaggio: un prezioso insegnamento del Tribunale di Como*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2015, pag. 158 e ss.

diretto dell'azione voluta e posta in essere dall'agente; 3) allora il mancato superamento della soglia *è elemento costitutivo della fattispecie, giacché non è elemento estraneo al fatti tipico, dato che contribuisce a delinearne il disvalore penale*>>.

A contrario, dunque, il Tribunale di Como giunge, seguendo questo tracciato logico, a ribadire la natura dei elemento costitutivo del reato delle soglie di punibilità, poiché, è imprescindibile, di fatto, la loro partecipazione all'evento voluto o, comunque, a qualificarne l'intrinseco disvalore della condotta.

Infine, in relazione alla componente soggettiva, va inoltre considerato che nei delitti in tema di dichiarazione, il soggetto attivo del reato deve porre in essere la condotta tipizzata con lo scopo di evadere; ciò vuol dire che l'evento dell'evasione è così concepito come conseguenza voluta dall'azione dell'agente, la quale, deve essere sorretta dalla coscienza e volontà di una rilevante entità di evasione.

Ed invero, nei reati con dolo specifico, vi è la tendenza a intravedere oltre al particolare atteggiamento della volontà anche un'oggettiva idoneità dell'azione stessa a offendere il bene giuridico e questo perché lo <<scopo>> non è soltanto la particolare finalità che ispira il soggetto attivo del reato ma è anche l'oggettiva tendenza dell'azione verso quello specifico risultato.

In questo senso, quindi, l'elemento finalistico soggettivo non rimane solamente componente dell'elemento soggettivo della struttura del reato, quindi, rilevabile solo nel campo della colpevolezza, ma assume propria rilevanza anche sul piano della tipicità.

Lo scopo di realizzazione di un certo risultato implica, quindi, non solo la sua effettiva rappresentazione e volizione da parte dell'agente, ma anche che questa abbia un'efficacia causale sull'azione

esterna, configurandola complessivamente come esecutiva di un'unica volontà di agire.

In termini concreti poi, nel diritto penale tributario, considerando le soglie quali elementi costitutivi del reato, bisognerà ritenere che sussisterà il dolo, non solo quando l'agente intenda superare il limite fissato dalla legge, ovvero intenda evadere oltre la precisa quantità indicata, ma anche quando il soggetto agente si rappresenti il superamento del limite come conseguenza <<eventuale>> della propria condotta.

In questo senso, il dolo eventuale non rappresenterebbe soltanto una forma residuale di imputazione soggettiva, ma, invece, proprio nel settore penal-tributario, giungerebbe ad essere la forma base[160] per la configurazione dei tipi voluti dal legislatore.

Forse, a sommesso avviso, ciò significherebbe anche incrementare la funzione di prevenzione generale sottesa alla normativa del 2000, dal momento che il soggetto attivo sarà chiamato a vigilare con più attenzione sui propri adempimenti, poiché, conoscendo così le soglie di punibilità, rispetto alle quali non potrà invocare l'ignoranza scusabile, dovrà operare con più criterio anche durante l'elaborazione dei documenti prodromici e della dichiarazione stessa, dovendone calcolare gli effetti anche in punto di una successiva rilevanza penale del proprio comportamento.

1.7.2 *(Segue)* La struttura del d.lgs. n. 74/2000 e la codificazione dei nuovi reati tributari intorno all'evento. Problemi intertemporali e di raccordo con il diritto penale generale.

160 Cfr. M. ROMANO, *Teoria del reato*, *op. cit.*, pag. 1734 e ss.

In merito alle previsioni fondamentali del nuovo d.lgs. n. 74/2000 occorre ancora segnalare come il legislatore abbia introdotto altresì nuove sanzioni accessorie adeguate e proporzionate anche alla gravità dell'offesa, desunta sia dalle modalità di condotta che dall'effettivo danno arrecato all'Erario.

Sono state così previste due categorie differenti di pene accessorie: una per tutti i delitti, l'altra invece solo per i c.d. delitti di <<dichiarazione>> (artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000) e per il delitto di emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti *ex* art. 8 del decreto legislativo.

Brevemente possiamo ricordare che le pene accessorie comuni ricomprendono così:1) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a sei anni; 2) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo di tempo non inferiore a un anno e non superiore ai tre anni; 3)l'interdizione della funzioni di rappresentanza e di assistenza in materia tributaria per un periodo di tempo non inferiore ad un anno e non superiore ai cinque anni; 4) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; 5) la pubblicazione della sentenza *ex* art. 36 c.p.

Fra le pene accessorie <<speciali>>, ricordiamo invece l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore ai tre.

Complessivamente, l'intervento del legislatore del 2000 ha provveduto a elevare la durata minima e massima di alcune fra le pene accessorie, prevedendo, però, di contro, agli artt. 13 e 14 del d.lgs. n. 74/2000 un sistema premiale, per cui, a seguito dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente non è

prevista l'applicazione delle stesse pene accessorie.

Sempre in questo contesto, è bene già ricordare per questioni di ordine sistematico, che mediante l'art. 1, comma 143°, della legge 24 dicembre 2007 (si tratta della Finanziaria del 2008) viene estesa ai reati previsti dal decreto legislativo 74/2000, ad eccezione dell'occultamento o della distruzione di documenti contabili, la confisca per equivalente di cui all'art. 322-*ter*.

Considerando che la confisca per equivalente e, in generale, le misure di carattere patrimoniale nel campo del diritto penale tributario saranno oggetto di un'approfondita analisi più avanti, è sicuramente opportuno già sottolineare come questo istituto è da collocarsi nell'alveo delle pene, ed in particolare, delle pene accessorie, in ragione della spiccata capacità afflittiva che vede la confisca per equivalente applicarsi in caso di sentenza di condanna e nell'ipotesi di mancato rinvenimento dei beni costituenti il prezzo o il profitto del reato a beni ed oggetti di valore ad essi equipollenti e non appartenenti a terzi soggetti.

L'assenza di alcun rapporto con la pericolosità individuale del soggetto e la mancanza di alcun collegamento diretto con il reato commesso ha, infatti, indotto la Corte Costituzionale *in primis* [161] e poi la giurisprudenza di legittimità[162] e la dottrina[163] a qualificare questa

161 Cfr. Corte Cost., sentenza 2 aprile 2009, n. 97 ove il giudice delle leggi, chiamato a rispondere su un quesito di legittimità circa la coerenza costituzionale dell'art. 1, comma 143°, della legge 244/2007, con i principi sanciti dall'art. 25, 2° comma, Cost. e art. 7 CEDU in materia di irretroattività della sanzione penale, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione, ritiene comunque corretto qualificare questa misura di ablazione patrimoniale quale vera propria sanzione, soggetta pertanto al principio di legalità ed al corollario della irretroattività della norma sanzionatoria penale.

162 Fra le prime sentenza del Supremo collegio in materia di confisca per equivalente nei reati tributari, vedi Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 20 ottobre 2008, n. 39176.

163 *Ex multis*, fra i primi commentatori, A.M. MAUGERI, *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e*

confisca quale misura ablativa di carattere sanzionatorio.

Sotto il profilo della tecnica legislativa, invece, può essere già qui precisato che l'estensione ai reati tributari della confisca per equivalente è avvenuta *per realationem*, analogamente a quanto avvenuto per i delitti richiamati dall'art. 640-*quater* c.p.

Questa scelta, prima della riforma dei delitti contro la pubblica amministrazione, avvenuta con la legge 190/2012[164] che ha aggiunto alla confisca per equivalente anche l'ablazione del <<profitto>> del reato, aveva determinato diverse polemiche in relazione all'oggetto della confisca, proprio per il richiamo esplicito che la norma faceva al solo <<prezzo>> del reato.

La coerenza con il principio di legalità e di divieto di analogia in *malam partem* avrebbe infatti dovuto impedire all'interprete l'estensione – di fatto analogica – anche al profitto del reato non richiamato espressamente dall'art. 1, comma 143, e non previsto per la confisca per equivalente dall'art. 322-*ter* c.p.[165]

Ciò che in realtà si è verificato è che la giurisprudenza di legittimità, già nel 2005[166], in relazione all'art. 640-*quater* c.p.

prospettive di armonizzazione, Milano, 2008; D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007.

164 Cfr. G. CHIARAVIGLIO, *L'applicabilità della confisca obbligatoria per equivalente del profitto nei reati tributari: le incoerenze della misura*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, pag. 433 e ss.

165 Art. 322-*ter* c.p.: *<< Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322bis primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto>> (Le parole <<o profitto>> sono state aggiunte dall'art. 1, comma 75, lett. o), l. 6 novembre 2012, n. 190*.

166 Cfr. Corte Cass. Sez. Un., sentenza 22 novembre 2005, n. 41936, ove si afferma che: *<<(...)Ad avviso del Collegio, è fondata la tesi che sostiene la confiscabilità per equivalente del profitto dei reati contemplati dall'art. 640*

(formulato con la legge n. 300/2000) in materia di confisca per i reati di truffa, introdotto con il medesimo richiamo *per relationem* all'art. 322-*ter* , ha forzatamente voluto rendere effettivo l'utilizzo di questo istituto per colpire in maniera più incisiva i proventi derivanti dalle attività criminosa di impresa ed associative ed ha stabilito che la confisca per equivalente potesse intervenire non solo con riferimento al <<prezzo>> del reato di cui al comma 1° dell'art. 322-*ter* c.p. ma anche al <<profitto>> del reato.

La conseguenza è stata un ampliamento non coerente con i valori costituzionali della confisca per equivalente anche in materia di reati tributari[167], orientamento della Corte di Cassazione che assumerà reale conformità al principio di legalità e di divieto di analogia *in malam partem* proprio con l'intervento del legislatore avvenuto con la legge n. 190/2012 che ha provveduto a ricomprendere esplicitamente anche il profitto del reato fra gli oggetti della confisca per equivalente;

---

quater c.p., in forza della riferibilità (diretta e non analogica) del rinvio di cui ivi al secondo comma dell'art. 322 ter c.p. A favore di tale tesi milita anzitutto la lettera di tale norma, che fa un rinvio indifferenziato ("in quanto applicabili") alle disposizioni contenute nell'art. 322ter. Né può sostenersi che il primo comma dell'art. 322 ter c.p. rappresenterebbe la norma di carattere generale, disciplinante la confisca per equivalente, mentre il secondo comma riguarderebbe solo una fattispecie delittuosa specifica. Anche la norma del primo comma, infatti, è formulata non in termini generali ma con specifico riferimento a singole fattispecie delittuose. Neppure ha pregio, in senso contrario, l'obiezione che fa leva sulla circostanza che ai delitti compresi nell'art. 640 quater non è applicabile l'ultima parte del secondo comma dell'art. 322 ter, relativa al limite minimo rappresentato dal quantum dato o promesso al pubblico operatore. L'inciso in questione, infatti – come ha correttamente rilevato la sentenza Cacciavillani, sopra ricordata -, non è per nulla essenziale ai fini dell'autonoma operatività del resto della disposizione, e la sua disapplicazione ai casi di cui all'art. 640 quater è perfettamente coerente con l'espressa previsione della clausola di compatibilità ("in quanto applicabili") contenuta in tale ultima norma. Ma a favore della tesi "affermativa" qui sostenuta, al di là del pur significativo trend internazionale inteso a estendere l'istituto della confisca di valore, milita in modo decisivo l'esame dei lavori preparatori della legge, con cui furono introdotte le norme di cui agli artt. 322 ter e 640 quater cod. pen.(...)>>

167 Si veda Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 6 ottobre 2011, n. 36293.

d) prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno;

e) prevedere la non punibilità dei soggetti che si siano uniformati al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme anti-elusive (l. 30 dicembre n. 423, art. 21);

f) uniformare l'intera disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo prevedere alcune deroghe necessarie per garantire coerenza al sotto sistema penal-tributario;

g) individuare la competenza territoriale sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, o del luogo in cui il reato è stato accertato;

h) prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando un medesimo fatto sia punito da una disposizione penale e da una che prevede la sola sanzione amministrativa (*ex* art. 19);

i) coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo al fine di assicurare delle risposte certe, coerenti ed effettivamente dissuasive.

Viene abbandonato il sistema delle contravvenzioni in materia di imposte dirette ed IVA; viene codificato solo un numero decisamente limitato di illeciti penali tributari, riservando loro la natura di delitti dolosi di evento; in terzo luogo, vengono rivisitati gli istituti dell'errore su norma tributaria e del coordinamento con le sanzioni amministrative.

In particolare, il decreto è stato suddiviso in cinque differenti Titoli da esaminare molto in breve: il primo, composto dal solo articolo 1, che reca le <<definizioni>>[168] in ossequio ad una tipica

168 Particolarmente importante il concetto di evasione fiscale, di cui all'art. 1, lett. f) del d.lg. n. 74 del 2000, il quale stabilisce che per <<imposta evasa>> deve intendersi la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione,

tecnica di redazione delle norme ormai fatta propria dal legislatore europeo e che ha come scopo quello di fare orientare l'interprete all'interno del sotto sistema del diritto penale tributario.

Il secondo Titolo accorpa, poi, le fattispecie delittuose, distinte nei due Capi relativi ai <<Delitti in materia di dichiarazione>> (Capo I, artt. 2-7) e ai <<Delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte>> (Capo II, artt. 8-11).

A queste prime norme, facevano seguito poi alcune discipline specifiche in materia di tentativo, causa di non punibilità e concorso di persone volte a derogare, in parte, alla disciplina penale comune (artt. 6-7-9).

Il Titolo III <<Disposizioni Comuni>> prevede discipline eterogenee in materia di pene accessorie (art. 12), di circostanze attenuanti speciali (artt. 13-14), di errore sulla legge tributaria (artt. 15 e 16), di prescrizione (art. 17) di competenza per territorio (art. 18).

Il Titolo IV, poi, in particolare l'art. 19 sul principio di specialità, regola i rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e i differenti procedimenti; il Titolo V, rubricato <<Disposizioni di coordinamento e finali>>, è comprensivo delle norme sulle abrogazioni.

Per effetto di questa radicale inversione di rotta, il sistema delineato nel 2000 risultava articolato sulla previsione delle seguenti fattispecie delittuose, sintetizzabili in quattro categorie:

a) un primo nucleo fondamentale, in cui sono inseriti i c.d. <<delitti di dichiarazione>>, quale la dichiarazione fraudolenta (art.2), la più insidiosa, la dichiarazione infedele (art. 4) e l'omessa dichiarazione

al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

(art. 5);

b) tre figure delittuose <<collateriali>>[169] volte a sanzionare l'emissione di fatture o di altri documenti realizzati per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione (es. Artt. 8 e 9);

c) la terza che racchiude le condotte di occultamento o di distruzione dei documenti contabili in modo da impedire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari (art. 10[170]);

d)infine, il nucleo comprensivo delle condotte di sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti su propri o altrui beni (art. 11).

Il d.lgs. n. 74/2000 si è concentrato esclusivamente a regolare le sole violazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA, con esclusione, quindi, di tutte le imposte ed i tributi di tipo o di matrice diversa.

L'asse della repressione penale viene dunque spostato dalle attività prodromiche al momento effettivo in cui si realizza l'evasione con la dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte dirette sul reddito e dell'IVA, con la conseguenza pratica di spogliare del così contestato disvalore penale tutte le violazioni tributarie precedenti alla dichiarazione medesima[171].

169 Così E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 18.

170Per l'introduzione delle fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, bisogna attendere la legge 30 dicembre 2004, n. 311.

171 Va evidenziato come sia la Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale, in due diverse pronunce, abbiano sottolineato come il legislatore, in occasione della profonda riforma del 2000, abbia inteso abbandonare definitivamente il modello del c.d. <<reato prodromico>>, caratteristico della disciplina precedente che, come noto, attestava la linea di intervento della sanzione penale su una fase meramente preparatoria dell'evasione di imposta, preferendo, invece, incentrare la fattispecie penale tributaria sul momento dell'offesa degli interessi dell'erario.
Questa strategia, come si può leggere anche all'interno della relazione ministeriale del decreto (*Relazione ministeriale al d.lgs. n. 74/2000*, in *Il Fisco,* 2000, pag. 3154) ha condotto a focalizzare più correttamente la risposta sanzionatoria penale sulla dichiarazione annuale, quale atto che realizza, da parte del contribuente stesso, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione,

Si registra una vera e propria inversione di rotta che vede il legislatore del 2000 seguire tre principi informativi dell'intera riforma di estremo rilievo che, come accennato, si contrapponevano con gli indirizzi precedenti.

Va sottolineato, poi, come nel passaggio fra lo schema preliminare del testo e quello definitivo, sono state oggetto di eliminazione le disposizioni normative volte a dettare una regolamentazione espressa della successione fra le vecchie e nuove norme incriminatrici in rapporto ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo del 2000; negli anni successivi si è venuto così a porre un indubbio problema di diritto intertemporale: preso atto della formale abrogazione della normativa del 1982 bisognava capire se vi fosse stata anche l'automatica perdita di rilevanza penale del comportamento da essa sanzionato, o se invece il comportamento precedentemente regolato dovesse ancora essere sottoposto a pena dalla disciplina successiva.

Senza alcuna velleità di completezza sul tema[172], però, qui è

---

negando rilevanza penale autonoma alle violazioni che si collocano in una fase antecedente alla dichiarazione stessa. Ei stato, inoltre, ribadito che il legislatore ha strutturato autonomamente la fattispecie criminosa di emissione di fatture e di altri documenti per operazioni inesistenti, finalizzata a consentire l'altrui evasione. In questo modo, l'ipotesi criminosa dell'emissione, prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000, è dunque punita *ex se*, mentre l'utilizzazione è sanzionata solo in quanto ricompresa all'interno di una falsa dichiarazione. Si vedano, Corte Cost., sentenza 15 marzo 2002, n. 49 e Corte Cass., Sez. Un., sentenza 25 ottobre 2000, n. 27.

172 Per un ampio approfondimento in materia di questioni di diritto intertemporale in materia penal-tributaria successive all'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, si rimanda a A. PERINI, *Alla ricerca di un orientamento giurisprudenziale in materia di successione di norme nel tempo: la dichiarazione infedele fra vecchia e nuova normativa penale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 1816 e ss; M. ROMANO, *Irretroattività della legge penale e riforme legislative: reati tributari e false comunicazioni sociali*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, pag. 1248 e ss; M.N. MASULLO, *Le questioni intertemporali diventano di attualità anche per l'illecito penale tributario: alcune riflessioni sulla giurisprudenza delle Sezioni Unite*, nota a Cass. Sez. Un. Pen., 13 dicembre 2000, in *Foro it.*, 2001, pag. 323 e ss; C. CUPELLI, *Il delitto di omessa dichiarazione alla prova delle sezioni*

utile ricordare, anche per continuità con le questioni inerenti il delitto di <<frode fiscale>> già esaminate circa le soluzioni date dalla legislazione antecedente, che il passaggio dalla normativa dell'82 a quella del 2000, ha dato luogo a diverse divergenze interpretative ed a posizioni contrastanti in materia di successione di leggi penali nel tempo all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità proprio con riferimento alle condotte di frode fiscale e di omessa presentazione della dichiarazione.

In relazione ai rapporti tra la nuova fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000 e quella precedente di frode fiscale mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 4, lett. d) della legge 516/1982, sono emersi orientamenti alquanto contrastanti fra loro.

Da un lato, si negava ogni continuità tra le due norme se non per la sola ipotesi residuale nella quale dalla contestazione o comunque dal processo non fosse emerso l'uso delle fatture false in sede di dichiarazione; e ciò, poiché, altrimenti, si sarebbe dato luogo ad una inammissibile violazione del principio di irretroattività della legge penale, in quanto il soggetto agente sarebbe stato ritenuto colpevole di una condotta, ovvero della presentazione della dichiarazione infedele non coperta dal dolo, ai fini del perfezionamento della fattispecie vigente al momento della condotta medesima.

Dall'altro lato, invece si affermava la piena continuità tra le due norme sulla base della ovvia presenza del dolo, almeno nella

unite: profili intertemporali per il nuovo diritto penale tributario, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 550 e ss; V. MONGILLO, *La successione delle leggi penali alla prova del nuovo diritto penale tributario: un bilancio deludente in ordine all'efficacia dei criteri pensati per la materia, parzialmente mitigato dalla condivisibilità dell'orientamento recentemente assunto dalle Sezioni Unite*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 418 e ss.

forma eventuale, sull'elemento aggiuntivo richiesto dal nuovo art. 2 del decreto legislativo del 2000 in ogni ipotesi di avvenuta contestazione della mera utilizzazione di fatture false.

Le Sezioni Unite, successivamente quindi, partendo dal presupposto che vi fosse una sostanziale incompatibilità del nuovo sistema delineato nel 2000 con quello antecedente e caratterizzato da un'ampia anticipazione della tutela penale, caratterizzata, come abbiamo visto, dalla repressione di violazioni strumentali e prodromiche all'evasione, negavano sostanzialmente l'esistenza di un tratto di continuità affermando la loro strutturale disomogeneità[173].

Ad avviso delle Sezioni Unite, il d.lgs. 74/2000 individuerebbe nella presentazione delle dichiarazioni annuali il contenuto della condotta tipica ed il momento di rilevanza penale della fattispecie e, nella lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute, l'oggetto giuridico tutelato dal diritto penale.

Venivano, invece, private di un significato penale tributario le condotte che precedentemente costituivano la soglia avanzata della strategia sanzionatoria del legislatore, come quelle di utilizzo anche nel corso dell'anno di fatture per operazioni inesistenti, pure astrattamente configurabili come atti idonei e diretti in modo non equivoco alla commissione del delitto dichiarazione fraudolenta.

Qualora, però, i dati delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti, utilizzati durante il corso dell'anno, fossero stati recepiti dal contribuente nella dichiarazione annuale dei redditi, quando era in vigore la legge n. 516/1982 si integrava il delitto di frode fiscale di cui all'art. 4, legge. f), considerato autonomo e

173 Corte Cass., Sez. Un. 23 ottobre del 2000, con nota di M.N. MASULLO, *Le questioni intertemporali*, *op, cit.*, ove l'A. sottolinea la propria perplessità nei confronti della statuizione delle Sezioni Unite, in quanto non considera così scontata l'esistenza di una disomogeneità strutturale fra le due diverse fattispecie.

concorrente con il delitto di utilizzazione di falsi documenti di cui alla lett. d).

Secondo la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, dunque, conseguiva, data anche l'omologa strutturazione e la sovrapposizione della previsione punitiva di cui all'art. 4, lett. f) della legge n. 516/1982, con quella di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 74/2000, una forma di continuità solo ed esclusivamente fra queste due ultime norme, ove la prima si atteggia quale *lex mitior* rispetto alla seconda per i profili inerenti il sistema sanzionatorio e i termini prescrizionali; ecco le motivazioni delle Sezioni Unite sul punto: *<<per i processi penali in corso nei quali non risulti contestato anche il delitto di frode fiscale di cui alla lett.f), bensì solo quello di cui alla lett. d) dell'art. 4, l. 516/1982, mentre emerga ex actis il riflesso della condotta di utilizzazione in una fraudolenta dichiarazione dei redditi, resta riservato alla pubblica accusa la potestà di contestazione del fatto "nuovo" attinente al momento dichiarativo con le relative conseguenze delineate sul terreno processuale dagli artt. 423, 2° comma, e 518 ss. del codice di procedura penale: ovviamente, sub specie dell'ipotesi più favorevole al reo che potrà essere, di volta in volta, quella di cui all'art. 4, lett. f), l. 516/1982, ovvero quella dell'art. 2, 3° comma, d.lgs. 74/2000>>*.

In relazione, poi, alla fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione, si è altresì discusso circa un'abrogazione o di una sua continuità normativa[174] con il reato di omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000.

174 Cfr. V. MONGILLO, *La successione delle leggi penali alla prova del nuovo diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 422; G.L. SOANA, *Nuovo intervento delle sezioni unite in materia di diritto intertemporale relativamente al d.lgs. n. 74/2000 in relazione alla ipotesi di omessa presentazione di una delle dichiarazioni obbligatorie*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 564 e ss.

La giurisprudenza di legittimità, ed anche qua le Sezioni Unite, sono infine intervenute escludendo alcuna forma di continuità fra le due norme e ciò per diversi profili: a) per la diversa struttura del profilo soggettivo del delitto di cui all'art. 5 che richiede il dolo specifico; b) per l'esistenza di una soglia di punibilità commisurata all'imposta evasa e, dunque, del tutto diversa da quella prevista dalla fattispecie precedente che, di fatto, era riferita agli imponibili sottratti all'imposizione; c) infine, per la violazione del principio di correlazione tra imputazione e sentenza di cui all'art. 521 c.p.p. in caso di mancata contestazione della specifica finalità di evasione delle imposte e dell'ammontare dei tributi realmente evasi[175].

In pratica, le Sezioni Unite mettono in evidenza come le due fattispecie differiscano nettamente essendo le divergenze relative ad elementi costitutivi tipici che vanno a determinare l'identità del fatto, costituiti, appunto, dall'elemento soggettivo del dolo specifico, dalla volontà di evadere l'imposta per un ammontare superiore a quello previsto dalle soglie di punibilità, dall'evento di danno per l'Erario, rappresentato dall'evasione oltre la soglia di punibilità, a fronte, invece, della scelta del legislatore del 1982 di sanzionare la semplice condotta omissiva, seppur connessa ad una mera colpa commisurando la pena non all'ammontare dell'imposta evasa ma all'ammontare degli

175 La Corte di Cassazione, con sentenza 3 luglio 2000, n. 1804 aveva invece sostenuto la continuità normativa sulla considerazione che l'omessa contestazione espressa del dolo specifico di evadere l'imposta e dell'ammontare effettivo del tributo evaso non determinasse una violazione dell'art. 521 c.p.p. ogni volta in cui l'ammontare dell'imposta evasa fosse risultata dagli atti a conoscenza dell'imputato e dagli atti medesimi fosse stato possibile evincere la sussistenza del dolo di evasione anche se non perseguito in via esclusiva, oppure quando le circostanze fossero state tali da fare apparire, sebbene in modo implicito, contestate nell'imputazione o, comunque, quando abbiano formato oggetto della difesa, dal momento che i suddetti elementi si pongono in rapporto di eterogeneità o di incompatibilità con i contenuti del precedente addebito ma ne rappresentano la normale conclusione.

imponibili non dichiarati.

In questo modo, appare di tutta evidenza quale fosse la differenza strutturale fra le due fattispecie dettata, appunto, dall'introduzione da parte del legislatore del 2000 di elementi costitutivi nuovi e differenti che non potevano che irrimediabilmente condurre ad una frattura con la vecchia disciplina.

In conclusione, dunque, l'insieme dei principi e dei criteri politico-legislativi adottati per costruire un nuovo sistema normativo penale-tributario, sono la tangibile rappresentazione di un programma specifico e rivoluzionario volto rompere con il precedente sistema che prevedeva una penalizzazione a tappeto di tutti i comportamenti prodromici all'evasione; in questo modo, l'ordinamento penal-tributario è stato ricondotto nell'alveo del diritto penale classico, che richiede la punizione dei soli beni giuridici di consistenza afferrabile e tangibile, dunque rispettoso del principio di offensività, oltre che di frammentarietà e di sussidiarietà.

Ed in questo contesto, quindi, non apparivano neanche fuori luogo le scelte legislative rivolte a omogeneizzare la disciplina della prescrizione e della competenza territoriale, nonché quelle rivolte a dare applicazione al principio di specialità nella misura in cui è stata prevista una definitiva regolazione dei confini dell'illecito tributario, seppur da correggere e di cui si parlerà in seguito.

Certo, anche se non è la collocazione topografica di una disciplina a costituire il criterio di valutazione di un sistema penale e della sua significatività, sicuramente il legislatore avrebbe visto facilitato il proprio compito se avesse optato per l'inserimento del catalogo dei reati tributari all'interno di un apposito Titolo del codice penale; questa scelta, infatti, avrebbe potuto eliminare futuri e incerti

orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in materia di *ne bis in idem*, rilevanza penale dell'abuso del diritto, applicazione delle pene accessorie, della prescrizione e dello stesso coordinamento della materia penale con quella amministrativa.

1.8. Gli interventi successivi antecedenti alla riforma del 2015 nel segno del compromesso tra mancata prevenzione e nuovi eccessi di repressione.

Nel momento in cui il legislatore ha deciso di approntare una così radicale modifica del sistema penal-tributario, che aveva visto, anche mediante l'introduzione dello Statuto del Contribuente, la rivitalizzazione di un nuovo ordine giuridico dei rapporti fra contribuente e amministrazione finanziaria ispirati a lealtà, collaborazione e trasparenza, si auspicava un ritorno ad una crescita etica diffusa nel tessuto sociale ed economico, tale da far ottenere apprezzabili risultati anche sul piano della prevenzione generale dei reati tributari.

Ciò che però è mancato nei decenni, è stata proprio la codificazione di un piano normativo coerente in grado di dotare il contribuente di strumenti idonei a saper prevenire la commissione stessa di questa tipologia di reati.

In questo senso, anche l'inserimento immediato del catalogo dei reati tributari fra quelli <<presupposto>> previsti per la responsabilità degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001 avrebbe garantito sicuramente anche il fiorire di tecniche di *tax compliance* idonee a scongiurare la commissione dei delitti tributari, fornendo indirettamente a tutte la compagine imprenditoriale italiana una

cultura giuridica ed economica fondamentale per generare migliori rapporti con l'amministrazione finanziaria e per evitare, di fatto, grandi fenomeni di evasione fiscale.

Paradossalmente, poi, il risultato di una <<buona condotta>> avrebbe agevolato anche la classe imprenditoriale nello svolgere pressioni maggiori e più efficaci per la ristrutturazione delle funzioni della tanto vituperata Equitalia s.p.a., per la riforma del d.lgs. 112/1999 in materia di affidamento del servizio di esazione dei tributi, del D.p.r. 602/1973 in materia di riscossione dei tributi, ed incidere significativamente sui sistemi di rateizzazione dei debiti tributari o sulle modalità di applicazione dei fermi, delle ipoteche e degli altri strumenti utilizzati per riscuotere le passività e per avere maggior peso nelle decisioni governative in materia di pressione fiscale e imposte in generale.

Si sarebbe già creato, così, un virtuosismo comportamentale che avrebbe contribuito a porre un confine tra l'impresa sana e produttiva e quella, invece, legata a pratiche criminali; così, l'effetto successivo sarebbe stato un orientamento giurisprudenziale maggiormente coerente con il dettato costituzionale che avrebbe, per esempio, ritenuto applicabile la confisca quale misura di prevenzione alle sole imprese ed ai soli contribuenti effettivamente <<pericolosi>> o che non avrebbe dovuto ricorrere all'utilizzo poco ortodosso di fattispecie quali il riciclaggio o l'associazione a delinquere per giungere indirettamente all'ablazione del provento da reato tributario.

Ciò a cui, in realtà si è assistito è stato l'avanzare di un deserto nel settore della prevenzione e della certezza dei rapporti tra cittadino e amministrazione finanziaria che ha contribuito anche a rendere maggiormente labili ed incerti i confini tra comportamenti leciti, quelli

elusivi ma non penalmente rilevanti e quelli evasivi punitivi invece con la sanzione penale.

E l'avanzare di questo deserto è stato - di fatto - largamente agevolato, oltre che da questo silenzio del legislatore e dell'amministrazione finanziaria, anche e forse soprattutto, dall'utilizzo dei condoni fiscali e di altri strumenti legislativi finalizzati a cancellare con una spugna i comportamenti illeciti in campo tributario.

Infatti, già dopo i primi anni dalla riforma del d.lgs. n. 74/2000, finanche certa dottrina molto critica[176] aveva espresso un giudizio costruttivo circa il sicuro effetto positivo della novella proprio nel campo della prevenzione generale.

Di fatto, però il ricorso ai condoni non si fece attendere. L'approvazione della legge 3 ottobre 2009 n. 141, di conversione del d.l. 3 agosto 2009 n. 103, rinnovato nel 2010, non solo diede vita ad uno scudo fiscale che ha introdotto una particolare forma di condono con la preclusione degli accertamenti per le somme anche astrattamente riconducibili alle attività costituite o detenute all'estero e rimpatriate o regolarizzate con l'esclusione della punibilità per i reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000, salvo che per emissione di fatture per operazioni inesistenti e omessi versamenti, ma, di fatto, ha impedito a questa normativa di produrre effetti positivi sul nostro territorio e dissolto la giurisprudenza in materia che stava prendendo sostanza.

In pratica, chi si era comportato onestamente nel rispetto della legge, aveva visto i propri sforzi vanificati da uno strumento giuridico

176 Cfr. E. MUSCO, *L'illusione penalistica*, Milano, 2004, pag. 150 e ss; F. ARDITO, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1894.

che, per far cassa, praticamente, sancisce l'impunità per coloro che commettono uno o più reati tributari.

Il condono, del resto, non fa altro che attestare l'incapacità dell'amministrazione finanziaria ad esercitare *ex ante* la funzione di accertamento e di riscossione dei tributi in modo adeguato ed efficiente, dato che interviene proprio quando non vengono raggiunti gli obiettivi di gettito prefissati.

A contribuire allo svilimento degli effetti positivi del decreto legislativo del 2000, negli anni immediatamente successivi alla sua promulgazione, è stato anche l'intervento antitetico tra il 2003 e il 2011 rispetto all'originaria *ratio* sottesa alla riforma.

Con la legge 7 aprile 2003, n. 80, per esempio, si è cercato di rimettere mano al concetto di <<frode fiscale>> mediante delega al governo con la contestuale eliminazione dei delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione a cui, invece, era stata affidata gran parte della deterrenza in materia.

Il rischio concreto e ripetuto nel tempo, peraltro, è stato quello di affidare al potere esecutivo il compito di riempire il concetto di <<frode>> potendo dare origine anche ad una violazione della riserva di legge in materia penale.

Ed ancora, anche l'introduzione nel 2005 e nel 2006 dei delitti di cui agli art.10-*bis* (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10-*ter* (Omesso versamento di IVA) e 10-*quater* (Indebita compensazione) ha destato non pochi dubbi, in quanto queste fattispecie rappresentano, di fatto, un passo indietro del legislatore, il quale, se nel 2000 aveva deciso di sanzionare con la pena i soli comportamenti più gravi e fraudolenti, tornava così a criminalizzare i comportamenti consistenti in meri inadempimenti o nell'accumulo di

debiti nei confronti del Fisco.

Contestualmente, si è operato sul piano processuale mediante l'introduzione del raddoppio dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento nel caso del semplice invio all'autorità giudiziaria di un'informativa per uno dei delitti tributari previsti dal d.lgs. 74/2000, prescindendo del tutto dall'esito del procedimento penale.

Si tratta, in realtà, di una previsione che ha posto in evidenza varie problematiche applicative poiché ha costituito la negazione del principio di autonomia del procedimento penale da quello amministrativo[177].

Foriero di dubbi problematici è stato anche il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito poi con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, con la quale è stata prevista la sanzione penale sia per l'esibizione, sia per la trasmissione di documenti falsi all'amministrazione finanziaria, indipendentemente dagli effetti della condotta del contribuente, nonché per la dichiarazione mendace laddove di configuri un delitto in materia di imposte dirette ed VIA disciplinati dal d.lgs. n. 74/2000.

Forse, in tale contesto, l'unico intervento positivo è stato quello verificatosi con il d.l. 14 settembre 2011, n. 148, convertito con la legge 13 agosto 2011, n. 138, il quale, fra le varie cose, ha abbassato le soglie di punibilità, aumentato i termini di prescrizione e introdotto una condizione ostativa all'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti.

Complessivamente, però, nel decennio successivo all'introduzione del d.lgs. n. 74/2000, sono riemersi profili di incertezza legislativa che ha visto la riproposizione della sanzione penale per inadempimenti formali, e sicuramente di insufficiente

177 Cfr. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 35.

funzionamento dell'amministrazione finanziaria, la quale, non sapendo organizzarsi efficientemente ed agire con tempestività ed efficacia, ha fatto e continua a fare ricorso al condono fiscale.

1.9. Il bene giuridico tutelato dai reati tributari e l'alba del principio di offensività.

Sicuramente, come fin qui evidenziato, la riforma della legislazione in materia penal-tributaria, posta in essere con il d.lgs. n. 74/2000, ha completamente invertito la rotta intrapresa da legislatore con la legge n. 516/1982, caratterizzata da un ampio ricorso alla sanzione penale per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale mediante condotte del tutto antecedenti e prodromiche alla realizzazione di un evento lesivo tangibile.

Nel ridisegnare la fisionomia del tessuto normativo penalistico, infatti, il legislatore di inizio millennio ha inteso riadeguare questo sotto-sistema ai fondamentali principi del diritto penale classico, *in primis*, di offensività[178] – quale canone di controllo delle scelte di

178Per un ampio approfondimento in materia di principio di offensività nel diritto penale, si rimanda a R. RAMPIONI, *La non punibilità per la particolare tenuità del fatto*, in *Cass. Pen.*, 2016, pag. 459 e ss; F. MANTONAVI, *La non punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Giust. Pen.*, 2015, pag. 257 e ss; M. DONINI, *Il principio di offensività. Dalla penalistica italiana ai programmi europei*, in *Riv. Trim. dir. pen. Cont.*, 2013, pag. 4 e ss; V. MANES, *I recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale in materia di offensività e ragionevolezza*, in www.penalecontemporaneo.it, del 10 ottobre 2011; R. RAMPIONI, *Dalla parte degli "ingenui". Considerazioni in tema di tipicità, offesa e c.d. "giurisprudenza creativa"*, Padova, 2007, pag. 154 e ss; M. ROMANO, *La legittimazione delle norme penali: ancora sui limiti e validità della teoria del bene giuridico*, in *Criminalia*, 2011, pag. 33 e ss; A. MERLI, *Introduzione alla teoria generale del bene giuridico. Il problema. Le fonti. Le tecniche di tutela penale*, Napoli, 2006, pag. 183 e ss; C. FIORE, *Il contributo della giurisprudenza all'evoluzione del principio di offensività*, in *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2006, pag. 91 e ss; V. MANES, *Il principio di offensività. Canone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*, Torino, 2005, pag. 129 e ss; M.N.MASULLO, *Aspettando l'offensività. Prove di scrittura del principio nelle proposte di riforma del codice penale*, in *Cass. Pen.*, pag. 1772 e ss; M. DONINI, *Prospettive europee del*

politica criminale[179], di tassatività e determinatezza, partendo, appunto, dalla ridefinizione dell'oggetto giuridico tutelato.

La legge n. 516/1982, avendo avuto, invece, quale intento principale quello di tutelare la <<trasparenza fiscale>>, strumentale alla cura dei reali interessi patrimoniali dell'Erario con l'introduzione di fattispecie di pericolo e di carattere formale e non l'effettiva e

---

principio di offensività, relazione al Convegno di Parma *Verso un codice penale modello per l'Europa. La parte generale*, nei giorni 29-30 settembre 2000 in *Offensività e colpevolezza*, a cura di CADOPPI, Padova, 2002, p 109-141; G. FIANDACA, *L'offensività è un principio codificabile*, in *Foro it.*, 2001, pag. 7 e ss; A. CAVALIERE, *Riflessioni sul ruolo dell'offensività nella teoria del reato costituzionalmente orientata*, in *Costituzione, diritto e processo penale*, a cura di G. GIOSTRA – G. INSOLERA, Milano, 1988, pag. 133 e ss; F. PALAZZO, *Meriti e limiti dell'offensività come principio di ricodificazione. Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996, pag. 74 e ss; F. MANTOVANI, *Il principio di offensività nello schema di delega legislativa per un nuovo codice penale*, in AA. VV., *Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996, pag. 91 e ss; D. PULITANO', *Bene giuridico e giustizia costituzionale*, in *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, a cura di A.M. STILE, Napoli, 1985, pag. 134 e ss; V. ZAGREBELKY, *Contenuti e linee evolutive della giurisprudenza in tema di rapporti fra tassatività del fatto tipico e lesività*, in *Problemi generali di diritto penale*, a cura di G. VASSALLI, Milano, 1982, pag. 417 e ss; G. VASSALLI, *Considerazioni sul principio di offensività*, in *Studi Pioletti*,1982, pag. 629 e ss; F. MANTOVANI, *Il principio di offensività del reato nella Costituzione*, in *Aspetti e tendenze del diritto costituzionale. Scritti in onore di Costantino Mortati*, Milano, 1977, pag. 445 e ss; E. MUSCO, *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974, pag 55 e ss; F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. It.*, 1973; F. STELLA, *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, in *Riv. it. Dir. e Proc. Pen.*, 1973, pag. 3 e ss; M. GALLO, *I reati di pericolo*, in *Foro Pen.*, 1969, pag. 8 e ss; in particolare nei reati tributari, G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. GIOVANNINI, Milano, 2016, pag. 1306 e ss; A.F. TRIPODI, *L'impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell'art. 10 del d.lgs. 74/2000 ed il principio di necessaria offensività*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2013, pag. 331 e ss; in Spagna, J.C. FERRE' OLIVE', *El bien juridico protegido en los delitos tributarios*, in *Revista Penal*, 2014, pag. 91 e ss; per uno sguardo ai sistemi stranieri e comparati AA. VV. *Laicità, valori e diritto penale. The moral limits of the Criminal law, in ricordo di Joel Feinberg*, a cura di A. CADOPPI, Milano 2010; AA. VV. *Sulla legittimazione del diritto penale. Culture europeo-continentale e anglo-americana a confronto*, a cura di G. FIANDACA- G. FRANCOLINI, Torino, 2008; G.D. FERNANDEZ, *Bien juridico y sistema del delito*, Buenos Aires, 2004, pag. 97 e ss; K. AMELUNG, *J.M.F. Birnbaums Lhere vom strafrechtlichen "Guter"-Schutz als Ubergang vom naturrechtlichen zum positivistischen Rechtsdenken*, in *D. Klippel (Hrsg.)*, *Naturrecht im 19*,

corretta riscossione dei tributi, aveva smarrito il legame con i principi generali della materia penale, dando corpo ad un sotto-sistema penal-tributario a sé stante e costituito da discutibili regole autonome.

Questo sotto-sistema, peraltro, come ampiamente già evidenziato, era incappato negli anni in una grave crisi di effettività e di efficacia sul piano applicativo che ne aveva determinato una vera e propria paralisi anche sul piano della funzione general-preventiva[180].

La necessità di porre un argine alla <<panpenalizzazione>> della materia tributaria ha, dunque, condotto alla ridefinizione dell'uso della sanzione penale proprio per riabilitare questo sistema agli occhi dei principi di un ordinamento democratico e liberale.

Invero, appariva necessario recuperare tecniche di tutela rispettose dei principi dell'intervento penale come *extrema ratio* mediante, in primo luogo, la riqualificazione dell'interesse tutelato[181] e

---

Jahrundert, Goldbach, 1997, pag. 349 e ss; J. C. COFFEE, *Paradigms lost: The blurring of The Criminal and the Civil law Models- And What can be done about it,*in *Yale Law Journal*, 1991, pag. 1875.

179 Sul punto, si veda M. DONINI, *Democrazia e scienza penale nell'Italia di oggi: un rapporto possibile?*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2010, pag. 1067 e ss; C. FIORE, *Il contributo della giurisprudenza costituzionale all'evoluzione del principio di offensività*, in *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2006, pag. 91 e ss; V. MANES, *I recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale in materia di offensività e ragionevolezza*, in www.penalecontemporaneo.it, del 10 ottobre 2011; F.C. PALAZZO, *offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1998, pag. 350 e ss; G. INSOLERA, *Principio di eguaglianza e controllo di ragionevolezza sulle norme penali*, in *Introduzione al sistema penale*, a cura di G. INSOLERA – N. MAZZACUVA – M. PAVARINI – M. ZANOTTI, Torino, 1997, pag. 264 e ss;

180 Cfr. P. ALDOVRANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, pag. 142, ove l'A. sottolinea proprio come fosse necessario un cambio di rotta e quanto il d.lgs. n. 74/2000 fosse in grado di attuarlo.

181 Si vuol ricordare che interesse tutelato e bene giuridico, secondo autorevole dottrina non rappresentano il medesimo concetto giuridico, cfr. F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale – parte generale*, Milano, 1980, pag. 143, ove l'A. sottolinea che nonostante i due termini indichino due concetti distinti, in quanto è solo il bene ad essere oggetto dell'interesse, *<<la grande maggioranza degli scrittori adopera scambievolmente l'una e l'altra espressione, ritenendo che la distinzione abbia un valore pressoché terminologico>>*.

del principio di offensività.

Infatti, la predisposizione da parte del nostro ordinamento di sanzioni avverso una condotta penalmente rilevante non può avere mai come scopo né l'adempimento di un dovere morale, religioso o puramente idelologico, né il raggiungimento di un'idea astratta di giustizia, ma deve avere alla base un fine che appaia socialmente utile e concretamente tangibile e che si identifichi nella protezione di uno o più beni giuridici, dalla cui tutela dipenda anche la stessa convivenza pacifica di una comunità che accetta una sanzione a fronte della protezione di un valore per essa imprescindibile.

Di qui, l'elaborazione del concetto stesso di bene giuridico da parte varie teorie, che nel corso degli ultimi due secoli, come noto[182], hanno cercato di individuarne e circoscriverne dimensione e portata.

Del resto, la letteratura scientifica sul tema è davvero imponente[183].

182 Si ricordano gli insegnamenti di F. BIRNBAUM, *Ueber das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens, mit besonderer Ruecksicht auf dem Begriff der Ehrenkrankung*, in *Archiv des Criminalrechts*, Neue Folge, 1834, pag. 179, che definisce propriamente reato <<*una violazione o una messa in pericolo, imputabile all'uomo, di un bene da garantire a tutti in modo uniforme da parte dello Stato*>>; F. FEUERBACH, *Lerhbuch des gemeinen in Deutschland geltenden peinlichen Rechts*, V ed., Geissen, 1812; C. BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, Livorno, 1764.

183 Senza velleità di completezza, si fa riferimento a C. PIERGALLINI, *Delitti contro l'inviolabilità del domicilio e dei segreti: il problema del bene giuridico tutelato*, in *I delitti contro la persona: libertà personale, sessuale e morale, domicilio e segreti*, Padova, 2015, pag. 693 e ss; V. MANES, *Il principio di offensività. Canone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*, *op. cit.*, pag. 120 e ss; S. MOCCIA, *Dalla tutela dei beni alla tutela di funzioni*, *op. cit.*, pag. 343 e ss; F. PALAZZO, *In confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, *op. cit.*, pag. 445 e ss; A. FIORELLA, voce *Reato in generale*, *op. cit.*, pag. 797 e ss; AA.VV., *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, Napoli, 1985; G. FIANDACA, *Il <<bene giuridico>> come problema teorico e come criterio di politica criminale*, *op. cit.*, pag. 139 e ss; W. HASSEMER, *Spunti per una discussione sul tema <<bene giuridico e riforma della parte speciale>>*, *op. cit.*, pag. 367; ID., *Il bene giuridico nel rapporto di tensione tra Costituzione e diritto naturale*, in *Dei delitti e delle pene*, 1984, pag. 109 e ss; E. MUSCO, *Bene giuridico e tutela dell'onore*, *op. cit.*, pag. 37 e ss; P. SIRACUSANO, *I delitti in materia di*

L'interesse tutelato, dunque, non può più essere identificato in un valore astratto ma deve essere pur sempre funzionale[184] allo sviluppo sociale-economico e culturale di un individuo all'interno di una collettività organizzata secondo lo schema del contratto sociale di Rousseau[185].

La codificazione del diritto penale del secolo scorso è stata frutto di questa conquista: ogni fatto tipico deve avere una carica offensiva reale[186] di un bene giuridico sostanziale specifico[187].

Nella selezione del bene giuridico tutelato è poi il principio di offensività, necessariamente presente in un ordinamento democratico garantista, che collega la responsabilità penale di un soggetto alla previa effettiva realizzazione di un un'offesa ad un bene-interesse penalmente protetto, ovvero ad una sua lesione o messa in pericolo[188] espressa nel brocardo *nullum crimen sine iniuria*[189]

---

religione. Beni giuridici e limiti dell'intervento penale, Milano, 1983; A. ANGIONI, *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, *op. cit.*, pag. 22 e ss; F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, *op. cit.*, pag. 7 e ss;

184 Recentemente sull'idea di bene giuridico quale <<unità di funzione>> quale interesse a realizzare uno scopo utile per il singolo e la collettività, vedi, M. ROMANO, *Commentario sistematico al codice penale*, Milano, 1986, pag. 260 e ss.

185 J.J. ROUSSEAU, *Du contract social: ou principes de droit politique*, Parigi, 1762.

186 Cfr. G. FIANDACA, *Il <<bene giuridico>> come problema teorico e come criterio di politica criminale*, *op. cit.*, pag. 139 e ss; F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, *op. cit.*, pag. 7 e ss;

187 Cfr. A. ROCCO, *L'oggetto del reato e della tutela giuridica penale. Contributo alle teorie generale del reato e della pena*, Torino, 1913. Contestualmente, in quel periodo, si afferma anche un'altra importante teoria del bene giuridico tutelato, c.d. della <<concezione metodologica>>, per la quale l'indagine sul bene giuridico altro non è che la ragion d'essere dell'incriminazione, teleologicamente nella funzione che la norma è indirizzata a svolgere, nello scopo che, mediante la sua introduzione, il legislatore intende perseguire, cfr. E. SCHWINGE, *Teologische Begriffsbildung im Strafrecht*, 1930, pag. 84 e ss.

188 Cfr. M. SANTISE – F. ZUNICA, *Coordinate ermeneutiche di diritto penale*, Torino, 2014, p. 87; V. MANES, *Il principio di offensività. Canone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*, *op. cit.*, pag. 4 e ss.

189 Vedi F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, *op. cit.*, pag. 17 e ss; più recentemente M. DONINI, *L'eredità di Bricola e il costituzionalismo penale*

E così che la pena, in particolare quella detentiva, deve avere quale scopo sia la prevenzione che la repressione dei comportamenti illeciti concretamente idonei a ledere o a mettere in pericolo uno specifico bene giuridico, il quale, per essere oggi correttamente individuato, deve avere quale parametro di riferimento un sistema di valori condiviso che, nel nostro caso, si identifica nella Costituzione.

Solo la corretta valorizzazione della Carta Costituzionale, quale sistema "sacro ed inviolabile" di norme e principi poste a fondamento di ogni componente e segmento della vita collettiva del nostro Paese, può fungere da scudo a forme di arbitrio da parte del legislatore nell'utilizzo della pena e nella scelta dei comportamenti da sanzionare[190].

Il riferimento al catalogo dei principi costituzionali, dunque, oltre a circoscrivere ed a cristallizzare la categoria dei beni giuridici tutelati, impone anche il riconoscimento dell'uso della sanzione penale per la lesione o messa in pericolo dei soli beni presenti in Costituzione stessa, siano essi previsti in modo esplicito che in modo implicito, poiché, contemporaneamente anche l'inviolabilità della libertà personale del cittadino verso cui ha il proprio effetto limitativo la pena e quale principio immanente, inviolabile ed inalienabile, assume un ruolo preponderante nel contesto democratico attuale ai sensi dell'art. 13 Cost..

Conseguenza è anche la <<scoperta>> del principio di offensività quale fondamento costituzionale implicito del diritto penale moderno a base oggettivistica, ovvero quale sistema di norme a

---

come metodo. Radici nazionali e sviluppi sovranazionali, in www.penalecontemporaneo.it, del 21 giugno 2012, pag. 2.

190 Cfr. F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, *op. cit.*, pag. 17 e ss; F. BETTIOL, *L'odierno problema del bene giuridico*, in *Scritti giuridici*, Padova, 1966, pag. 914 e ss.

tutela di beni giuridici preesistenti, che si contrappone con le passate regressioni del diritto penale a base soggettivistica.

Mediante l'accoglimento di questa concezione, la Costituzione conferisce un nuovo volto al reato, che diventa così fatto tipico ed offensivo, alla cui tipicità, dunque, appartiene insieme agli altri elementi fondamentali, quali condotta, evento, rapporto di causalità ed elemento soggettivo, anche il requisito dell'offesa al bene giuridico.

Ne deriva che senza l'offesa di un tale bene il fatto non potrà costituire reato anche qualora esso presenti tutti gli altri requisiti strutturali, difettando di un elemento essenziale della tipicità.

Riacquista così centralità l'elemento dell'offesa, quale comportamento che lede o mette in pericolo i beni giuridici, stavolta, però, individuando topograficamente la collocazione degli stessi nel dettato costituzionale.

La concezione costituzionale del bene giuridico pone, pertanto, un limite chiaro al legislatore, ovvero quello di non fare ricorso allo strumento della sanzione penale in tutti i casi, ma solo in quelli di <<stretta necessità>>, in ossequio al carattere sussidiario del diritto penale che agisce in *extrema ratio*.

Pertanto, non tutti i comportamenti antigiuridici potranno essere penalmente sanzionati, ma solo quelli che ledano o pongano concretamente in pericolo un bene tutelato in e dalla Costituzione; una visione costituzionalmente orientata della teoria del bene giuridico e del principio di offensività, desumibile, *in primis*, dall'art. 25, 2° comma, Cost, osterà all'applicazione della sanzione penale nei confronti dei comportamenti soltanto astrattamente lesivi ma concretamente inidonei ad arrecare alcun danno effettivo al bene tutelato, poiché altrimenti non si farebbe altro che ridare vita ad un

diritto penale incentrato sulla repressione della pericolosità astratta di un tipo di autore dell'illecito, giungendo, persino ad ancorare la sanzione penale ad un pensiero ancor prima che questo si trasformi, manifestandosi in un fatto, secondo quanto richiesto imprescindibilmente dal principio di materialità[191].

A ciò va aggiunto che, essendo così i valori costituzionali - impliciti o espliciti - il nuovo parametro di valutazione delle scelte del legislatore, è possibile desumere un criterio di selezione in negativo dei beni giuridici secondo cui i diritti fondamentali del cittadino non possono mai essere compromessi nel loro esercizio da una forma di restrizione della libertà personale *ex* art. 13 Cost.,[192] a meno che essi, nella concreta modalità di manifestazione non siano lesivi di altrettanti beni giuridici aventi il medesimo rilievo costituzionale.

Da ciò, dunque, si evince anche l'importanza fondamentale del principio di offensività, quale cardine imprescindibile del diritto penale moderno, il cui fondamento, come già suggerito, si rinviene proprio all'interno dell'art. 25, 2° comma, Cost., nell'art. 27, 1° comma Cost. e nell'art. 3 Cost., in forza del quale il reato non può incentrarsi solo su un atto di <<disobbedienza>> al precetto dell'autorità statale o sulla mera pericolosità del soggetto, ma deve consistere in un fatto socialmente dannoso e oggettivamente confermato dal compimento di un fatto lesivo di un bene giuridico meritevole di tutela.

In particolare, l'uso del termine <<fatto commesso>> previsto all'interno dell'art. 25, 2° comma, Cost.[193] starebbe proprio ad indicare

191 Cfr. F. BRICOLA, *Rapporti tra dommatica e politica criminale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1988, pag. 3 e ss.

192 Si rimanda a T. MARTINES, *Diritto costituzionale*, Milano, 2013, pag. 546 e ss.

193 Art. 25, 2° comma, Cost.: <<*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*>>. Per il dibattito circa la presenza in Costituzione del principio di offensività si veda, F. VIGANO', *Nuove prospettive per il controllo di costituzionalità in materia penale?*, nota a

che non si debba tenere conto di una condotta squisitamente ed esclusivamente <<disobbediente>>, che non si traduca nella realizzazione di un evento lesivo ed offensivo nella sua oggettività e che preclude, infine, di giungere ad una incriminazione sia di un mero atteggiamento interiore che di un comportamento solo astrattamente sintomatico di una forma di pericolosità del soggetto.

Il principio di offensività, così come enucleato, ha un duplice effetto in quanto esso si rivolge in primo luogo al legislatore, vincolandolo così *pro futuro* a disegnare fattispecie incriminatrici che contengano nel fatto descritto un'offesa specifica ad uno o a più beni giuridici preselezionati.

Per altro verso, poi, il principio di offensività deve essere necessariamente guida e lume per il giudice, il quale dovrà, senza alcuna ombra di dubbio, irrogare la pena, superando ovviamente le problematiche che possono sorgere al momento applicativo[194], solo

Corte Cost. sentenza 8 luglio 2010, n. 249, in *Giur. Cost.*, 2010, pag. 3017 e ss; E. DOLCINI, *Principi costituzionali e diritto penale alle soglie del nuovo millennio. Riflessioni in tema di fonti, diritto penale minimo, responsabilità degli enti e sanzioni*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1999, pag. 10 e ss; O. DI GIOVINE, *L'evoluzione dell'art. 25 Cost. nel pensiero del nuovo costituente*, in *Cass. Pen.*., 1998, pag. 356 e ss.

194 Sul punto, infatti, non si può non sottacere come il momento applicativo della sanzione sia caratterizzato da diverse difficoltà interpretative da parte della giurisprudenza, soprattutto quando il legislatore abbia utilizzato termini atecnici o non prettamente appartenenti al diritto penale; il caso emblematico si è registrato in materia di traffico di stupefacenti, ed in particolare rispetto all'eventuale rilevanza penale, *ex* art. 73 del D.P.R. n. 309/1990, della detenzione o coltivazione di un <<modico quantitativo>> di sostanza stupefacente. Rispetto alla definizione di questa problematica si erano registrati vari orientamenti: il primo, Corte Cass., Sez. IV Pen., 19 gennaio 2006, n. 10318, per il quale la coltivazione di piante da cui derivano sostanze stupefacenti integrerebbe sempre la fattispecie penale di cui all'art 73, e ciò a prescindere dal quantitativo di sostanza ricavato e dalla destinazione eventualmente personale. L'argomento a sostegno di tale tesi era di carattere letterale, in quanto l'art. 26 D.P.R. 309/1990 non fa dipendere il trattamento sanzionatorio alla destinazione personale o meno della sostanza, in quanto la condotta di coltivazione sarebbe più pericolosa di quella di "detenzione", anche qualora sia diretta al mero uso personalea coltivazione di piante da cui derivano sostanze stupefacenti integrerebbe sempre la fattispecie penale di cui all'art 73, e ciò a prescindere dal quantitativo di

avverso ai comportamenti che abbiano messo in pericolo o cagionato effettivamente un danno all'interesse tutelato.

Sul punto, è intervenuta in un momento storico anche relativamente recente, la Corte Costituzionale[195], la quale, riconfermando anche alcune precedenti pronunce[196], e mantenendo costante il proprio orientamento, ha ribadito la necessità per il giudice

sostanza ricavato e dalla destinazione eventualmente personale. L'argomento a sostegno di tale tesi era di carattere letterale, in quanto l'art. 26 D.P.R. 309/1990 non fa dipendere il trattamento sanzionatorio alla destinazione personale o meno della sostanza, in quanto la condotta di coltivazione sarebbe più pericolosa di quella di "detenzione", anche qualora sia diretta al mero uso personale. Il secondo, invece, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 19 novembre 2007, n. 42650 che invece, dando la dovuta rilevanza al principio di offensività, invita i giudici a verificare l'effettiva portata lesiva del diritto alla salute del concentrato stupefacente presente nella piccola dose. Infine, le Sezioni Unite, Corte Cass. Sez. Un., sentenza 24 aprile 2008, n. 28605, applicando tale principio alla fattispecie in esame, affermano che le condotte di coltivazioni saranno da configurare come "inoffensive" e dunque non meritevoli di sanzione penale, ma ciò solo se il quantitativo di sostanza da esse ricavabile non è idoneo a produrre un effetto stupefacente in concreto rilevabile. Da ultimo, la Corte di Cassazione, Corte Cass., Sez. VI Pen., 21 gennaio 2016, n. 2618 è ritornata sul punto confermando la necessità di una corretta applicazione del principio di offensività nell'ambito delle condotte di detenzione e di coltivazione di sostanze stupefacenti, evidenziando la centralità del principio di offensività, come limite di rango costituzionale alla discrezionalità del legislatore nel perseguire penalmente condotte contraddistinte da un giudizio di disvalore e che quella della coltivazione di piante, da cui sono estraibili principi di sostanza stupefacente, può valutarsi come pericolosa in quanto idonea a esporre a pericolo il bene della salute dei singoli, per il fatto di creare occasioni di spaccio di droga e comunque di aumentare la provvista attraverso la stessa coltivazione.

195 Corte Cost., sentenza 23 giugno 2005, n. 265; nel caso in questione, il Tribunale di Viterbo sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art. 707 c.p. (Possesso ingiustificato di chiavi e grimaldelli), in riferimento agli artt. 3, 13, 24, comma 2, 25, comma 2, 27, commi 1, 2 e 3, della Costituzione. In particolare, secondo le osservazioni del giudice rimettente, l'art. 707 c.p. apparterrebbe alla categoria dei cd. reati "senza offesa", della cui conformità a Costituzione si dubita per contrasto con il principio di offensività, "in ragione dell'eccessivo grado di anticipazione della tutela del bene giuridico-penale". La disposizione di cui sopra – secondo il rimettente – anticiperebbe a tal punto la tutela penale da sanzionare un vero e proprio "pericolo del pericolo", ponendosi in tal modo in contrasto sia con il principio di materialità che con quello di offensività e finendo la norma per punire - trasgredendo quella che è la ratio garantista del "diritto penale del fatto" – solamente degli stati soggettivi. Con particolare riguardo alla lamentata violazione del principio di offensività, i giudici costituzionali precisavano, come già fatto in passato quanto l'orientamento della Corte fosse

ordinario di accertare, di volta in volta, che le condotte oggetto di giudizio e predeterminate dal legislatore siano state effettivamente lesive del bene giuridico tutelato e ciò anche nell'ipotesi di reati di pericolo presunto[197], avendo sempre l'art. 25, 2° comma, Cost., quale parametro costituzionale di riferimento alla base del riconoscimento del principio di offensività[198].

Tuttavia, il giudice delle leggi ha sempre fatto un utilizzo prudente del principio di offensività come criterio di accertamento dell'eventuale illegittimità costituzionale delle fattispecie penali, precisando che sia sempre priorità costituzionale esclusiva del legislatore l'introduzione o l'espunzione di fattispecie incriminatrici dal nostro ordinamento, essendo, tutt'al più compito sussidiario della

---

nel senso di riconoscere allo stesso principio un doppio volto: si parla, infatti, di offensività "in astratto" e offensività "in concreto". Nella sua prima accezione, l'offensività fungerebbe da vero e proprio precetto, da monito rivolto al legislatore, di prevedere all'interno dell'ordinamento fattispecie con un concreto contenuto lesivo. In questo senso, il principio di necessaria offensività varrebbe quale criterio di <<conformazione legislativa dei fatti punibili>>. Nella seconda accezione delineata dalla Corte (cd. offensività "in concreto), il principio di offensività si atteggia a "criterio giudiziale interpretativo": esso dovrebbe cioè funzionare da criterio, affidato al giudice ordinario, tale da imporre a quest'ultimo il compito di verificare – in concreto – che il fatto previsto all'interno della norma incriminatrice abbia effettivamente un contenuto lesivo. Tuttavia, infine, la Corte salva la norma ritenendo pur sempre garantita l'effettiva tutela di un bene giuridico conforme ad un principio di offensività quanto meno rispettato in astratto.

196 Vedi Corte Cost., sentenza 12-13 luglio 1995, n. 360.

197Cfr. Corte Cost., sentenza 18 luglio 1996, n. 296.

198 Principio altresì già ribadito, vedi Corte Cost., sentenza 6-11 luglio 2000, n. 263, con la quale la Corte ha avuto modo di affermare che *<<L'art. 25, quale risulta dalla lettura sistematica a cui fanno sfondo, oltre ai parametri indicati dal remittente (...), l'insieme dei valori connessi alla dignità umana postula "un ininterrotto operare del principio di offensività dal momento dell'astratta predisposizione normativa a quello dell'applicazione concreta da parte del giudice, con conseguente distribuzione dei poteri conformativi tra giudice delle leggi e autorità giudiziaria, alla quale soltanto compete di impedire, con un prudente apprezzamento della lesività in concreto, una arbitraria ed illegittima dilatazione della sfera dei fatti da ricondurre al modello legale", tenuto conto del "necessario concorrere dell'offensività con gli altri elementi che tipizzano il reato>>*.

Corte stessa quello di sindacare l'opzione legislativa solo sul punto della sua <<manifesta irragionevolezza o arbitrarietà>> [199].

In un certo senso, è stato osservato come il giudizio circa la compatibilità della norma incriminatrice con il principio di offensività sia quasi finito per trasformarsi in un giudizio di ragionevolezza precedente alla valutazione nel merito[200].

Ciò, comunque, non ha limitato affatto la Corte Costituzionale nell'evidenziare quali fossero i parametri effettivi da rispettare per essere il linea con il contenuto del principio di offensività, suggerendo anche al legislatore le modalità con cui intervenire in via correttiva[201].

In concreto, infatti, il contenuto del giudizio di <<ragionevolezza>> svolto dalla Corte Costituzionale è quasi sempre stato molto intenso e approfondito, tanto da dissimulare una natura politica criminale: tra gli argomenti maggiormente utilizzati per vagliare la ragionevolezza del contenuto della norma penale spiccano particolarmente quello del corretto bilanciamento tra beni espresso in

199 Principio già stabilito dalla Corte Costituzionale con la sentenza 11 luglio 1991, n. 333.

200 Cfr. V. MANES, *Il principio di offensività tra codificazione e previsione costituzionale*, in *Meritevolezza di pena e logiche deflattive*, a cura di G. DE FRANCESCO – E. VENAFRO, Torino, 2002, pag. 20, ove l'A. fa rilevare come il simbolo della trasformazione del giudizio di offensività in ragionevolezza sia quello della pronuncia di illegittimità costituzionale che ha investito l'art. 708 c.p.. Critici rispetto a questo appiattimento del giudizio di concreta offensività della fattispecie G. VASSALLI, *I principi generali del diritto nell'esperienza penalistica*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1991, pag. 731 e ss; G. INSOLERA, *Reati artificiali e principio di offensività: a proposito di una ordinanza della Corte Costituzionale sull'art. 1 quarto comma l. 516/1982*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1990, pag. 733 ove l'A. parla proprio di *<<ritrosia della Corte Costituzionale a svolgere il suo sindacato istituzionale>>*.

201 T. PADOVANI, *Jus non scriputm e crisi della legalità nel diritto penale*, Napoli, 2014, pag. 14, ove l'Autore decretando la crisi del principio di legalità anche in relazione all'interpretazione e applicazione della legge fatta dalla giurisprudenza, afferma comunque che, anche se il giudice non può limitarsi ad essere "bocca della legge" o *bouche de la loi*, egli dovrà comunque preferire sempre l'interpretazione più conforme al dato testuale, alla Costituzione e alla *ratio legis* senza modificare altrimenti il testo normativo o ampliarlo oltre soglia sconfinando così anche in un'attività di integrazione analogica vietata.

fattispecie, il canone di proporzione tra costi e benefici della tutela, dell'adeguatezza del mezzo allo scopo e della meritevolezza dell'interesse tutelato in sé[202].

Il principio di offensività veniva, quindi, riconosciuto dalla Corte Costituzionale quale regola preponderante per il nostro ordinamento, quale limite di natura costituzionale alla discrezionalità legislativa e parametro di giudizio costante e queste innovazioni *de jure condito* sviluppate dalla Corte Costituzionale si riveleranno fondamentali anche nella produzione dei successivi progetti di riforma del codice penale, finora, comunque, rimasti inapprovati[203].

1.9.1. Il principio di capacità contributiva ed esigenze solidaristiche alla base dell'identificazione del nuovo bene giuridico tutelato.

Tanto detto, occorre dunque rientrare all'intero del settore specifico del diritto penale-tributario e precisare che l'individuazione del bene giuridico tutelato nello specifico assume una forte e particolare importanza.

Come già qui precisato, la legge n. 516/1982 aveva senza alcun dubbio sacrificato sull'altare di una cieca repressione il principio di necessaria offensività dei reati tributari, giungendo a colpire anche inosservanze praticamente innocue sul piano del prelievo tributario o

202 Cfr. F. PALAZZO, *Offensività e ragionevolezza*, *op. cit.*, pag. 379 e ss.

203 Ancora più specificamente sull'eventuale codificazione del principio di offensività, si rimanda a M.N. MASULLO, *Aspettando l'offensività. Prove di scrittura del principio nelle proposte di riforma del codice penale*, in *Cass. Pen.*, 2005, pag. 1772 e ss. L'eventuale nuovo articolo 129 c.p. frutto dei lavori della Commissione Pagliaro avrebbe recitato così: <<*Le norme penali tutelano beni di rilevanza costituzionale. Non è punibile chi ha commesso un fatto previsto come reato nel caso in cui esso non abbia determinato una concreta offensività*>>.

che, addirittura, finivano per essere vantaggiose per il fisco[204].

In pratica, il tessuto connettivo della legge n. 516/1982 rivelava un ampliamento smisurato dell'oggetto giuridico tutelato dai reati tributari denotato anche dall'evidente arretramento della salvaguardia dell'interesse finale protetto alla mera funzione amministrativa di accertamento e di imposizione e, dunque, alla sola <<trasparenza fiscale>>.

L'accertamento in sé considerato, oltre a non godere, a differenza – come si vedrà- dell'interesse alla corretta percezione del tributo, di una copertura costituzionale, finiva per essere posto quale strumento lesivo di un altro bene che, invece, è così radicato nel sistema da far saltare qualunque opera di confronto e bilanciamento fra gli interessi in gioco, ovvero la libertà personale[205].

L'assenza di un bene giuridico realmente rilevante alla base della disciplina del 1982 non fa altro, oggi, che rivelare il vero volto raffigurante un quadro normativo che aveva ridotto il bene tutelato dalla l. 516/1982 alla mera liceità della condotta, affibbiando, in realtà, al diritto penale un compito da sempre attribuito al diritto amministrativo, ovvero quello dell'esercizio della funzione impositiva, finendo per determinare una sovrapposizione[206] completa da disciplina

204 Così, V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, *op. cit.*, pag. 9 e ss; F.GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, *op. cit.*, pag. 301.

205 Per un approfondimento, si rimanda a S. SAMMARTINO, *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in *Riv. Dir. fin.*, 1985, pag. 416 e ss.

206 Ne parla approfonditamente F. PALAZZO, *I criteri di riparto tra sanzioni penali e sanzioni amministrative (dalle leggi di depenalizzazione alla Circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri)*, in *Ind. Pen.*, 1986, pag. 35 e ss ove l'A. tende a sottolineare come essendo il solo ammontare dell'imposta evasa il confine tra sanzione amministrativa e sanzione penale e nessuna particolare modalità di condotta o di differenziazione del bene giuridico tutelato, si fosse venuta a creare una sovrapposizione fra i due sistemi sanzionatori.
Per una distinzione fra illecito amministrativo e penale in ragione del bene

amministrativa e penale[207].

Di contro, invece, il d.lgs. n. 74/2000, salvo che per le fattispecie di occultamento introdotte negli anni successivi, praticava la strada del ritorno al principio di legalità nel suo corollario specifico del principio di offensività, eliminando da questo sott'ordinamento lo schema del <<reato ostacolo>> e concentrandosi solamente sui soli fatti caratterizzati, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo, dalla lesione di <<interessi fiscali>>[208] diversi dalla mera violazione formale del precetto o connotate dalla sola componente <<preparatoria>>.

Ciò significava e, significa tuttora, che il bene giuridico tutelato dai reati tributari non poteva più essere di natura formale, violato mediante condotte lesive di interessi astratti e consistenti nel solo accertamento dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, ma necessariamente di natura sostanziale e legato a specifiche modalità di condotta.

Questo dato, peraltro, veniva ricavato anche da una specifica previsione dello Statuto del Contribuente, promulgato con la legge 212/2000, ove, all'art. 10, comma 3, il legislatore aveva vietato di irrogare la sanzione quando <<*la violazione si traduce in una mera*

tutelato e delle modalità di lesione dello stesso, si veda F. SGUBBI, *Depenalizzazione e principi dell'illecito amministrativo*, in *Ind. Pen.*, 1983, pag. 256.

207 Cfr. G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, *op. cit.*, pag. 1303; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 372 e ss.

208 Il sintagma <<interesse fiscale>> è stato ampiamente utilizzato dalla Corte Costituzionale, si veda Corte Cost., sentenza 4 maggio 1995, n. 143; Corte Cost., sentenza 23 luglio 1987, n. 283Corte Cost., sentenza 6 giugno 1974, n. 164 e successivamente ricostruito anche dalla dottrina, si veda G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, *op. cit.*, pag. 1300, ove l.A. Parla di <<interesse fiscale>> affermano che si tratti di un principio avente natura generale ma diverso dalla <<ragione fiscale>> e che evoca due profili, il primo di ordine sostanziale, avente ad oggetto la riscossione del tributo, il secondo procedimentale, legato alla fase attuativa e che insieme rappresentano la base stessa del dibattito sorto circa l'identificazione del bene protetto nel diritto sanzionatorio tributario.

violazione formale senza alcun debito di imposta>>[209].

Si sanciva, in pratica, anche in una sede esterna al settore penal-tributario, ma avente ad oggetto il rapporto tra Stato e contribuente, che un fatto sarebbe stato punito solo ove esso si fosse risolto in un'offesa concreta all'Erario, oltre dunque il fatto di avere posto in essere un comportamento <<disobbediente>> rispetto ad un precetto tributario[210].

In altri termini, a rilevare doveva essere l'effettiva lesione arrecata all'interesse patrimoniale dell'erario e non il mero pericolo

209 Già l'art. 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente, per ragioni di garanzia e di certezza del diritto, imponeva modalità peculiari di accertamento della concreta lesività ed offensività del fatto posto in essere dal contribuente, al fine di evitare di mandare esente da sanzione una violazione caratterizzata da un significativo disvalore ed evitare, però, al contempo che una che ne fosse stata priva sarebbe stata comunque punita. Questa stessa disposizione, dunque, già da sola, può essere interpretata nel senso che la sanzione, seppur prevista, non possa essere irrogata tutte le volte in cui il comportamento del contribuente, valutato complessivamente e non solo con un giudizio *ex ante*, si traduca in concreto in una semplice violazione formale senza alcun debito di imposta. Per accertare se il bene giuridico tutelato sia stato leso o posto in reale pericolo, dovrà dunque effettuarsi un giudizio prognostico non nella sola ottica del soggetto agente, e quindi, su base parziale, ma occorrerà porsi anche nell'ottica del soggetto passivo, ovvero dello Stato quale titolare del bene giuridico tutelato, similmente a quanto accade nel diritto penale in relazione all'accertamento del reato impossibile *ex* art. 49, 2° comma, c.p. e, dunque, su base totale, verificare che il fatto non abbia prodotto in alcun modo un danno sia in termini di debito di imposta, sia in termini di attività di accertamento. Cfr. G. ALICE, *Statuto del contribuente: il principio di offensività nell'illecito sanzionato in via amministrativa*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 13442 e ss. Per l'accertamento del reato impossibile, si rimanda a G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, *op. cit.*, pag. 441; V. SERIANNI, voce *Reato impossibile e reato putatitvo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991; G. NEPPI MODONA, voce *Reato impossibile*, in *Dig. Disc. Pen.* XII, Torino, 1996, pag. 260 e ss.

210 Approfondisce la questione D.STEVANATO, *La non punibilità delle violazioni <<meramente formali>> nello statuto,* in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuenti. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, Torino, 1992, pag. 533, ove si evidenzia come lo Statuto del contribuente abbia inteso porre una distinzione ulteriore fra comportamenti suscettibili di sanzione e quelli che invece non ne sono meritevoli. Solo i primi, infatti, si caratterizzano per essere comportamenti antigiuridici, posti quindi in violazione di un obbligo di legge e lesive di un credito di imposta già sorto.

astratto derivante dalla <<disobbedienza>> del contribuente al precetto tributario[211]

Proprio da questa considerazione parte il legislatore del d.lgs. n. 74/2000, agganciando il disvalore penale a particolari modalità fraudolente di evasione del pagamento dell'obbligazione tributaria, configurando reati di evento che si consumano nel momento stesso in cui viene lesa la regolare percezione dei tributi da parte dello Stato e non prima (salvo che per le condotte di cui agli art. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*).

Ed infatti, anche se, come visto alla luce degli interventi della Corte Costituzionale, le fattispecie di pericolo presunto, quali quelle previste dalla l. 516/1982, venivano comunque salvate e ritenute costituzionalmente legittime, si era creato un sistema che, punendo comportamenti prodromici all'effettiva lesione degli interessi patrimoniali dell'Erario, finiva – a fronte di un bilanciamento degli interessi contrapposti in gioco – per ledere ogni oltre misura ragionevole i diritti fondamentali del cittadino, *in primis*, la libertà personale *ex* art. 13 Cost.

La tutela penale viene così ad essere concentrata sulla necessità di salvaguardare l'interesse dello Stato alla regolare percezione dei tributi, nell'ambito di una più ampia tutela dell'integrità patrimoniale dello Stato[212], ove anche la <<trasparenza fiscale>> assume una propria rilevanza ma in via esplicitamente strumentale

211 E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 39; con particolare riferimento al valore sotteso all'art. 10, comma 3, dello statuto del contribuente, cfr. L. DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 862 e ss.

212 Cfr. E.MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 38; A.F. TRIPODI, *L'impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell'art. 10 del d.lgs. 74/2000*, *op. cit.*, pag. 331; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. n. 74/2000*, *op. cit.*, pag. 171; GENNAI S. – TRAVERSI A., *I nuovi delitti tributari*, *op. cit.*, pag. 268 e ss;

dato che il corretto controllo dell'amministrazione rispetto alla riscossione del tributo assume un valore concreto solo in correlazione all'accertamento dell'evasione fraudolenta di un credito già sorto e spettante all'Erario.

In poche parole, viene elevato a bene giuridico tutelato non il mero <<interesse fiscale>> alla riscossione delle imposte da parte dell'amministrazione finanziaria, ma quel preciso interesse fiscale dello Stato a non vedersi privato fraudolentemente di un proprio credito già sorto, garantendo quindi contemporaneamente e strumentalmente, la correttezza del controllo da parte dell'amministrazione fiscale e, quindi, anche la <<trasparenza fiscale>>.

La sanzione penale, dunque, viene ad essere applicata solo ove l'interesse fiscale venga leso da alcune particolari modalità di condotta fraudolente, in ossequio anche al principio di tassatività e di frammentarietà.

Lo Stato, dunque, risponde con la sanzione amministrativa *ex* d.lgs. nn. 471/472/472 del 1997, per il recupero dell'imposta non versata, concentrando la sanzione penale, in *extrema ratio*, ai soli comportamenti più gravi e dannosi; i casi di possibile sovrapposizione vengono risolti con il principio di specialità di cui all'art. 19.

Il principio costituzionale alla base della configurazione di un nuovo bene giuridico tutelato nel settore penal-tributario viene ravvisato nell'art. 53 Cost.[213], il quale, inteso come obbligo di tutti i cittadini a concorrere alle spese pubbliche in ordine alla loro capacità contributiva, ha così elevato a rango costituzionale gli <<interessi

213 Per una riflessione critica sull'art. 53 Cost., quale parametro costituzionale di rilevanza degli <<interessi fiscali>> e di una conseguente tutela penale, cfr. P. CORSO, *La tutela penale della pretesa tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2001, pag. 439 e ss.

fiscali>>, qualificati adesso quale diritto dello Stato alla corretta percezione dei tributi al fine di raggiungere gli obiettivi socio-politico-economici necessari al fine di adempiere agli obblighi di solidarietà sociale di cui all'art. 2 della Costituzione[214].

Infatti, in un periodo storico-politico caratterizzato da un crescente aumento delle esigenze e dei bisogni dei cittadini legati alla nuova concezione del *Welfare State*[215], vincolato, però, al rispetto delle normative Europee derivanti dal Trattato di Maastricht e quindi a ulteriori limitazioni dell'incremento del debito pubblico e del deficit di bilancio[216], era ancor più necessario acquisire mezzi finanziari necessari a soddisfare tali esigenze, nel tentativo costante di eliminare o almeno limare la storica contrapposizione fra Stato e contribuente mediante un nuovo codice normativo tributario e sanzionatorio.

Perentoria sul punto, è stata anche la Relazione Ministeriale al decreto legislativo del 200, ove è stato esplicitamente affermato che *<<l'obiettivo strategico della riforma è quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni formali e meramente preparatorie>>*[217].

214 Così, E. MUSCO, voce *Reati tributari*, *op. cit.*, p. 1044; G. MONTANARA, *L'art. 53 della Costituzione e l'oggetto giuridico dei nuovi reati tributari*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2001, pag. 513 e ss.

215 Cfr. L. BACCELLI, *<<Welfare>>, diritti sociali, conflitti. Ci salveranno i barbari?*, in *Ragion pratica*, 2014, pag. 87; A. BRANCASI, *Debito pubblico, vincoli europei e <<Welfare State>>: spunti sparsi di riflessione*, in *Persona e mercato*, 2014, pag. 7; C. COLAPIETRO, *Alla ricerca di un <<Welfare State>> sostenibile: il Welfare generativo*, in *Diritto e società*, 2014, pag. 19 e ss; P. BORIA, *Il debito pubblico italiano e la politica di rigore finanziario: riprendere le forze per un piano di rilancio*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2014, pag. 15 e ss, ove l'A., in particolare, sottolinea le ragioni del crescere smodato del debito pubblico individuate nelle cause di malfunzionamento dello Stato sociale in Italia.

216 Si rimanda in particolare a G.L. TOSATO, *I vincoli europei sulle politiche di bilancio*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2012, pag. 257 e ss.

217 Si veda, *Relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000*, in *Fisco*, 2000, pag. 3156.

Tale situazione economico-sociale di apparente tregua nei rapporti fra Stato e contribuente, successivamente, e come noto, è stata rimessa in discussione in modo anche abbastanza forte dalla crisi economica che ha attraversato il mondo occidentale tra il 2008 e il 2011 e che ha fatto ritornare in auge i mai sopiti problemi legati alle metodologie di riscossione dei tributi, all'uso smodato dei condoni fiscali e, ancora, alla collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente poco sviluppata in fase di accertamento e verifica.

Tuttavia, ed in conclusione, va evidenziato come la riscoperta del bene giuridico quale parametro di riferimento per la penalizzazione di una condotta e del principio di offensività quale ulteriore parametro di selezione delle stesse non è stata in grado di salvare il d.lgs. n. 74/2000 da successive modifiche di compromesso che hanno reso questa disciplina meno integra ed ortodossa rispetto al momento della sua entrata in vigore.

Ed infatti, il progetto di abbandono del reato ostacolo e prodromico non è stato perseguito con eccezionale e integerrimo rigore, dal momento che negli anni successivi, tra il 2005 ed il 2006, come visto, si è proceduto nuovamente alla criminalizzazione di alcuni fatti <<esterni>> alla dichiarazione, ritenuti dai compilatori del tempo, aventi una rilevante attitudine lesiva *ex se*; il riferimento è agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* (ovvero occultamento o distruzione di documenti contabili quali ipotesi speciali di falso per soppressione e soprattuto l'emissione o il rilascio di falsa documentazione, fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti).

Lo stato dell'arte presenta così una <<*doppia linea di politica criminale*>>[218],una avente ad oggetto l'insieme dei reati di evento

218 Così E. MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 42 e ss.

connessi alla dichiarazione e l'altra concernente i <<nuovi>> reati esterni ad essa posti in rapporto di compresenza e non di regola-eccezione, ed entrambi, seppur con modalità diverse ormai, finalizzate ad attuare una strategia sanzionatoria volta ad arginare anche le fonti di pericolo di evasione fiscale.

1.10 Un confronto con l'ordinamento spagnolo: plurioffensività dei reati tributari e concetto di ordine pubblico economico.

Il problema sorto intorno al ruolo del diritto penale tributario ed alla connessa questione circa l'individuazione del bene giuridico tutelato, quale limite all'intervento stesso della sanzione penale, ha interessato - e interessa - anche in modo alquanto vivace un sistema giuridico molto simile a quello italiano, per tradizione, ispirazione e substrato culturale, ovvero quello spagnolo.

L'ordinamento iberico, infatti, appare idealmente interessante da analizzare sul punto, per una duplice ragione:

1) in primo luogo, in quanto disciplina direttamente all'interno del codice penale[219] l'intero catalogo dei reati tributari, ed esattamente nel Titulo XIV, dedicato a <<*los delitos contra la Hacienda publica y la Seguridad social*>>;

2) in secondo luogo, poiché prevede la responsabilità penale per i fatti di <<defraudacìon>> *ex* art. 305 c.p. spagnolo e ss[220] sia per

219 Si tratta del nuovo codice penale introdotto con la Ley Organica del 23 novembre 1995, n. 10; va ricordato, comunque, che il legislatore spagnolo è sempre tenuto a legiferare con la c.d. Ley Organica in materia penale, non potendo fare uso di atti legislativi equiparati, come accade in Italia con il decreto legge ed il decreto legislativo. Cfr., *ex multis*, F. MUNOZ CONDE, *Derecho Penal – Parte General*, 2015, Valencia, pag. 88; H. PADILLA ALBA – H. ROLDAN BARBERO, *Manual de derecho penal*, Cordoba, 2010, pagg. 46-49.

220 La fattispecie in questione è contemplata all'interno dell'art. 305 c.p. spagnolo, come modificato da ultimo da la ley 27 dicembre 2012, n. 7 e prevede diverse

le persone fisiche che, dopo l'introduzione de la Ley Organica 5 giugno 2010 n. 5 anche per le persone giuridiche, *ex* art. 31-*bis*, 1° comma, c.p. spagnolo[221].

Occorre domandarsi quali siano state le ragioni alla base della scelta legislativa spagnola nel porre i reati tributari nell'alveo di quella parte del diritto penale posto direttamente a tutela della <<finanza pubblica>> per chiedersi, in seconda istanza, quali siano e se vi siano, poi, in fondo, delle reali divergenze in punto di qualificazione del bene giuridico tutelato fra l'ordinamento italiano, che non ha integrato i reati tributari nel codice penale, e quello spagnolo che, invece, ha proceduto in tal senso.

La prima ragione alla base dell'opzione legislativa è senza ombra di dubbio di derivazione politica e sociale.

Il popolo spagnolo, infatti, è stato sottoposto ad un regime totalitario, - i cui riflessi negativi sono ancora visibili in diverse parti del Paese, - fino al 20 novembre 1975 -, anno in cui l'Italia già apparteneva da quasi un ventennio alla CEE, ed aveva varato riforme sociali e civili importanti in materia di diritto di famiglia e diritto del lavoro.

L'esigenza di ribalta e di immediata democratizzazione fu fortissima già alcuni giorni dopo la morte del <<Generalissimo>>, e anche se il processo di transizione verso un nuovo sistema democratico non fu per nulla esente da turbolenze e amnistie di massa

specifiche condotte di <<defraudacion>>

221 Una forma di responsabilità diretta delle persone giuridiche in materia tributaria è prevista in Spagna già dal 1963 (Ley 230/1963) che ha sancito che persona fisica ed ente possono essere sottoposti alla medesima sanzione per uno dei fatti rilevanti come illecito tributario secondo la legge vigente. Nel 2003, poi è intervenuta le Ley General Tributaria 58/2003 a riorganizzare il sistema tributario, ma è solo nel 2010 che viene superato in Spagna il principio *societas delinquere non potest* con la Ley Organica 5 giugno 2010 n. 5

verso i maggiori esponenti del regime totalitario, tutto il tessuto sociale, economico e soprattutto culturale[222] di quegli anni fu in grado di ri-assimilare in fretta l'intera gamma dei principi e dei valori democratici che vennero così infusi all'interno della Costituzione del 1978.

La reale conseguenza diretta della fine del regime di Franco fu, ed è ancora, una grande partecipazione popolare alla vita pubblica e una grande considerazione del bene pubblico e comune come elemento intrinseco dell'identità del singolo e del suo corretto sviluppo in ambito sociale e collettivo.

La "rivoluzione" democratica venne accompagnata dalla stesura della nuova Costituzione del 1978 che, come quella italiana del 1946, fece propri alcuni paradigmi e principi essenziali per la creazione di un nuovo sistema che contemplasse un equilibrio nei rapporti tra Stato e cittadino.

In particolare, il sistema fu orientato verso il riconoscimento di uno stato di diritto ispirato ai valori supremi di libertà, giustizia, eguaglianza e pluralismo politico[223] che, in materia tributaria, non poteva che tradursi nell'affermazione del principio di capacità contributiva, similmente a quanto fatto dal costituente italiano con l'art. 53.

L'art. 31, 1° comma, della Costituzione spagnola, infatti, afferma che: <<*Todos contribuiran al sostenimento de los gastos publicos de acuerdo con su capacidad economica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y*

222 Vedi, J. GOYTISOLO, *Paysages despues de la batalla*, Parigi, 1982.

223 Costì art. 1 Cost. Espanola: <<*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*>>.

progresividad que en ningun cao tendrà alcance confiscatorio>>, ovvero sancisce il principio secondo cui tutti sono tenuti al sostenimento dei costi pubblici in relazione alla propria capacità contributiva, secondo un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di eguaglianza e progressività che in nessun caso possono dare origine a provvedimenti di confisca.

Come affermato da alcuna dottrina spagnola[224], l'articolo in questione consacra egualmente un diritto ed un dovere del cittadino; il diritto di ognuno a godere di un sistema tributario giusto, equo, ed il dovere di contribuire al sostentamento delle spese pubbliche in base alle proprie capacità economiche.

Il fatto che la Costituzione spagnola avesse elevato a principio fondamentale l'adempimento degli obblighi fiscali ed il principio di capacità contributiva, per assicurare il soddisfacimento delle primarie esigenze di solidarietà sociale, ebbe quale conseguenza secondaria, di matrice squisitamente penalistica, quella di qualificare tale interesse, coerentemente alla teoria del bene giuridico costituzionalmente orientato ed al principio di offensività[225], come meritevole di tutela mediante l'utilizzo della pena[226], prevedendone specifica tutela direttamente in seno al nuovo codice penale del 1995[227].

Un primo dato di interesse attiene al forte accento posto dalla dottrina spagnola circa la qualificazione del bene giuridico tutelato della *Hacienda Publica,* quale bene di rilevanza costituzionale che eccede i confini meramente collegati al soddisfacimento delle

224 Cfr. E. OCTAVIO DE TOLEDO, *Los objectos de proteccion en lo delitos conta las Hacienda publicas"*, in *Delitos y infracciones contra la Hacienda Publica*, Valencia, 2009, pag. 69.

225 Vedi *supra* §§ 1.8

226 Cfr. J.C. FERRE' OLIVE', *El bien juridico protegido en los delitos tributarios*, *op. cit.*, pag. 92 e ss.

227 Si fa riferimento al Codigo Penal Espanol, legge 23 novembre 1995, n. 10.

esigenze del singolo per assumere connotati pubblicistici e sovra-individuali, dato che il compito della finanza pubblica, gestita dallo Stato, dalle Comunità Autonome e dalle Amministrazioni locali, non è solo quello di occuparsi dell'esazione dei tributi, ma, per obbligo costituzionale e comunitario, quello di gestirli per i cittadini e con il loro aiuto, tanto che essi non devono solo contribuire economicamente mediante il versamento delle imposte ma scegliere come gestirle e soprattutto, quando possibile, gestirle direttamente[228].

In poche parole, è come se in Spagna fosse stato squarciato quel *velo di Maya* che solo apparentemente pone una distinzione e d una contrapposizione fra singolo contribuente e sistema fiscale generale.

La visione, almeno teorica, fa conciliare i due piani e rende quasi visibile e tangibile l'idea di un medesimo corpo che unisce singolo privato e collettivo pubblico. Quest'interesse costituzionale è dunque considerato non pertinente al privato ma ad una dimensione collettiva che non può non ricevere una considerevole tutela penale.

Data questa premessa di massima, bisogna capire ora quale sia concretamente il bene giuridico tutelato dai delitti contro la finanza pubblica in Spagna.

Sicuramente, come è accaduto in Italia con la riforma del d.lgs. n. 74/2000, che ha posto fine al sistema incriminatorio, noto come <<*Manette agli evsasori*>>[229], con la riforma tributaria spagnola del 1977[230], viene abbandonato l'orientamento che costruisce il bene giuridico tutelato intorno al dovere di lealtà dovuto nei confronti dello Stato, presente, anche se in forma minoritaria nella dottrina tedesca

228 Cfr. C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho penal Economico y de la Empresa*, *Parte General*, Valencia, 2011, pag. 140 e ss.
229 Vedi *supra* §§ 1.6.
230 Ley 50/1977 *de Medidas urgentes de Reforma Fiscal*.

che lo qualificava come obbligo da parte del contribuente di concorrere al corretto funzionamento dell'Amministrazione finanziaria e dei suoi compiti[231] e ciò perché, il diritto penal-tributario non può che punire i soli comportamenti realmente offensivi di un bene giuridico tangibile, mediante delitti dolosi di evento.

Da questo momento in poi, si sviluppano due orientamenti diversi circa la definizione di bene giuridico tutelato, uno che mira più alla salvaguardia della c.d. <<funzione tributaria>>, l'altro, invece, incentrato sul valore costituzionale dell'<<interesse fiscale>> ed alla sua intrinseca rilevanza patrimoniale.

Brevemente, se ne vuole riportare il contenuto per poi addivenire all'esame della particolarità effettiva del sistema spagnolo che risiede nel fatto che la dottrina maggioritaria qualifica i reati tributari come <<plurioffensivi>>, posti a tutela, non solo dell'interesse fiscale del Paese, ma soprattutto, dell'ordine pubblico economico.

La prima teoria, conosciuta in Spagna come <<*Tesis funcional*>> fu introdotta nel dibattito scientifico durante la seconda metà del 1980[232] e concentrava la tutela penale a favore del corretto esercizio della funzione tributaria, quale espressione delle attività pubblicistiche dell'amministrazione finanziaria.

In poche parole, la <<tesi funzionale>> concretizza il bene giuridico tutelato nell'efficiente espletamento delle funzioni di accertamento e nella garanzia di un sistema equo e costituzionalmente orientato della ripartizione dei tributi, finalizzato alla salvaguardia della solidarietà sociale.

231 Così, in Spagna, E. BACIGALUPO, *El delito fiscal en Espana*, in *Revista de la Facultad de la Universidad Complutense*, 1985, pag. 79.

232 Vedi F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, pag. 56 e ss.

Secondo questo orientamento, dunque, il delitto di evasione presuppone la lesione o la messa in pericolo del corretto funzionamento dell'amministrazione finanziaria e non anche una concreta lesione dell'interesse patrimoniale dello Stato e delle Autonomie locali, similmente, quindi, a quanto avveniva in Italia durante la vigenza della disciplina dell'82 che poneva il momento consumativo dei reati di pericolo nella sola lesione della <<trasparenza fiscale>>, prodromica all'effettivo danneggiamento delle prerogative patrimoniali statali.

In conclusione, secondo questo primo orientamento, verrebbe così tutelata la pretesa dello Stato all'adempimento da parte del contribuente ai doveri di leale collaborazione imposti dalla normativa tributaria; in poche parole, sarebbe sanzionata la mera disobbedienza del cittadino al precetto tributario ed ai provvedimenti dell'amministrazione finanziaria[233].

Il limite intrinseco di questa teoria risiede nel fatto che il richiamo alla lealtà pretesa dal cittadino per garantire il corretto espletamento delle funzioni amministrative tributarie, si fonderebbe su un concetto di matrice più etica o politica che giuridica, di fondo, quindi, inidonea a legittimare uno stabile intervento della sanzione penale in un ordinamento democratico[234].

Di contro, le c.d. <<*tesis patrimonialistas*>> individuano le esigenze di intervento della sanzione penale nella tutela del bene giuridico dell'*Hacienda publica* nella sua essenza di interesse pubblico patrimoniale[235] proprio dell'Erario pubblico e che consiste nella

233 Cfr. E. BACIGALUPO, *El delito fiscal en Espana*, *op. cit.*, pag. 70.

234 M. MAIWALD, *Conocimento del illicito y dolo en derecho penal tributario*, Buenos Aires, 1997, pag. 28, il quale sottolinea proprio come la lealtà richiesta al contribuente non presuppose un concetto giuridico ma squisitamente etico o politico.

235 Così, I. AYALA GOMEZ, *Los delitos contra la Hacienda Publica relativos a*

corretta riscossione dei crediti tributari già sorti nei confronti dei contribuenti.

In generale, la tesi patrimonialista attribuisce ai reati tributari, da costruire come delitti di evento e non di pericolo, lo scopo di prevenire e reprimere la violazione dell'interesse patrimoniale dello Stato e delle Autonomie locali, che diventa così il vero bene giuridico tutelato dalla sanzione penale.

Questo orientamento si identifica con quello che, in Italia, con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, ha dato atto dell'esigenza di proteggere <<l'interesse fiscale>> quale oggetto giuridico tangibile sotteso alla corretta riscossione del credito tributario dello Stato.

Alcuni autori, poi, hanno proposto delle qualificazioni ancora più specifiche del bene giuridico tutelato o con sfumature ancora più legate a concezioni pubblicistiche dell'*Hacienda Pubblica,* individuandolo, ora in un diritto dello Stato al soddisfacimento del proprio credito di natura civilistica[236], ora – e più semplicemente - nella corretta raccolta delle risorse pubbliche, quale migliore strumento per il soddisfacimento delle esigenze pubblicistiche e collettive[237].

In realtà, va comunque precisato, come la maggior parte degli autori che si sono occupati dello studio del bene giuridico protetto nei

---

los ingresos tributarios, in *Delitos y infracciones contra la Hacienda Publica*, 2009, pag. 120 e ss; E. GONZALEZ CUSSAC, *Compendio de derecho penale*, Valencia, 2004, pag. 629 e ss; C. MARTINEZ BUJAN PEREZ, *El delito de defraudacion tributaria*, in *Comentarios a la legislacion penal*, Tomo VII, Madrid, 1986, pag. 244 e ss; L. IGLESIAS PUJOL, *La Hacienda Publica como bien juridico protegido: contabando y delito fiscal*, Barcelona, 1982, pag. 254 e ss.

236 Vedi, E. OCTAVIO DE TOLEDO, *Los objectos de proteccion en los delitos contra las Hacienda Publica*, in *Delitos y infracciones contra la Hacienda Publica*, *op. cit.*, pag. 69 e ss.

237 C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, *Derecho penale economico y de la Empresa*, *Parte General*, Valencia, 2011, pag. 142 e ss.

delitti tributari, nel tempo, ha effettuato una sorta di migrazione dalle proprie posizioni scientifiche originarie, edulcorando gli estremismi e giungendo, soprattutto dopo le modifiche apportate al testo dell'art. 305 c.p. spagnolo nel 2012[238], a riconoscere sì l'esigenza di convalidare esclusivamente l'intervento della sanzione penale rispetto alla tutela dello specifico interesse patrimoniale dell'Erario, ma al contempo anche l'importanza della leale collaborazione dei contribuenti per il corretto esercizio delle funzioni di accertamento e di riscossione del tributo[239].

Fino a qui, si potrebbe dire <<*niente di nuovo sul fronte occidentale*>>[240] dato che la differente collocazione del catalogo dei reati tributari all'interno del codice penale operata in Spagna, posti a tutela specifica dell'*Hacienda Publica*, ha, di fatto, condotto sia la dottrina spagnola che quella italiana a riconoscere il bene giuridico tutelato finale nell'<<interesse fiscale>> dello Stato alla corretta riscossione dei debiti tributari maturati dai contribuenti.

Ciò che, però, differenzia i due sistemi giuridici risiede nell'imponente accentuazione del carattere pubblicistico del bene giuridico dell'<<interesse fiscale>>, che ha condotto la scienza penalistica spagnola a qualificare i reati tributari quali delitti plurioffensivi, rivolti anche alla tutela di un ulteriore bene, individuato

238 Va giusto ricordato come anche la prima legislazione spagnola in materia di delitti tributari aveva provveduto, come accaduto in Italia, a predisporre fattispecie di pericolo, del tutto prodromiche al momento evasivo e concentrate, per lo più, a sanzionare condotte di falsificazione solo potenzialmente finalizzate ad evadere il Fisco al momento della dichiarazione dell'imposta, *ex* art. 331 del Codigo Penal Espanol del 1870, rubricato <<*de las falsedades*>>.

239 Sul punto, vedi J.M. SILVA SANCHEZ, *Allende las fronteras de la defraudacion tipica. A proposito de la Seguridad Social como victima*, in *Libro Homenaje Rodriguez Ramos*, Valencia, 2013, pag. 959.

240 Qui si cita, E.M. REMARQUE, *Niente di nuovo sul fronte occidentale*, Berlino, 1929.

nell'ordine pubblico economico[241].

In pratica, tale dottrina ritiene che la lesione del bene giuridico dell'interesse fiscale, protetto dall'art. 31 Cost., non possa che ripercuotersi indirettamente anche su un altro bene degno di tutela *ex* art. 40, 1° comma, Cost[242]. della Costituzione Spagnola e che si identifica nella generale attività regolatrice dello Stato all'interno dell'economia.

Essendo la riscossione delle imposte parte integrante delle attività fondamentali dei poteri pubblici dello Stato, la sua forte compromissione determinata dal massiccio fenomeno di evasione fiscale, non può che ripercuotersi sullo stesso modo di essere dello Stato, sulla sua possibilità di operare a vantaggio dei cittadini.

Dunque, non è del tutto forzato ritenere che l'evasione fiscale produca uno stravolgimento o almeno un indebolimento dell'ordine economico di un paese, poiché, in assenza delle risorse economiche necessarie per sopperire alla promozione del progresso economico e sociale, se ne pregiudica alla fondamenta la sua stessa esistenza[243].

Infatti, in questa prospettiva, la funzione dell'*Hacienda Publica* si esplica nella gestione delle diverse tipologie di contributi, di imposte e tasse per raggiungere eterogenee finalità pubblicistiche, ed in primo luogo, l'equa distribuzione dei servizi essenziali sul

241 Così J.C. FERRE' OLIVE', *El bien juridico protegido en los delitos tributarios*, *op. cit.*, pag. 99; F. MUNOZ CONDE, *Derecho penal*, *Parte Special*, Valencia, 2013, pag. 936 e ss; E. OCTAVIO DE TOLEDO, *Los objectos de proteccion en lo delitos conta las Hacienda publicas*, *op. cit.*, pag. 64;

242 Art. 40, 1° comma, Cost. espanola: <<*Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo*>>.

243 Così, L.A. MALVAREZ PASQUAL, *La funcion tributaria en el marco de lo Estado Social y Democratico de derecho*, in *Rev. Esp. Der. Fin.*, 2001, pag. 307 e ss.

territorio nazionale.

Tuttavia, la vera domanda da porsi è se sia effettivamente possibile cagionare, mediante il delitto di <<frode fiscale>>, una lesione o una messa in pericolo del bene giuridico dell'ordine pubblico economico.

Se, infatti, da un lato, è certamente acclarato che il fenomeno evasivo intacchi il corretto espletamento delle funzioni pubbliche dello Stato, dall'altro è anche sicuramente certo che risulti alquanto complicato riuscire a determinare nel *quantum* l'effettiva misura della lesione di tal bene rispetto alla singola condotta evasiva del contribuente.

Ovvero, ci si chiede: se un soggetto evade il fisco non dichiarando correttamente il proprio reddito annuale mediante l'attestazione di un falso, come si può successivamente comprendere quale sia la dimensione di tal evento sull'inefficienza del servizio dei trasporti pubblici locali?

Sicuramente vi è una lesione, ma è proprio l'intangibilità, la dimensione impercettibile dell'ordine pubblico economico a rendere difficilmente apprezzabile e giustificabile l'intervento della sanzione penale.

In sede processuale, non potremmo neanche accontentarci di presumere la lesione del bene giuridico strumentale dell'ordine pubblico economico in presenza dell'accertamento di un'evasione fiscale penalmente rilevante; sul punto, alcuna dottrina spagnola sostiene che non sia necessario quantificare l'effettiva lesione del bene giuridico dell'ordine pubblico, poiché, nella sua essenza astratta, ogni qual volta venga accertato un comportamento evasivo, la lesione dell'interesse fiscale protetto, quantificata rispetto all'imposta

concretamente evasa, si ripercuoterebbe in quella misura quantitativa, nel complesso sistema dell'economia pubblica[244].

A nostro avviso, seppur individuare nell'ordine pubblico economico il bene giuridico da tutelare in via strumentale abbia una notevole efficacia simbolica, poiché rende tutti i cittadini consapevoli e partecipi di una medesima condizione collettiva che ogni comportamento fraudolento ed evasivo è in grado di compromettere, rimanere coerenti con i principi di offensività, colpevolezza e tassatività, non può che indurci a ritenere che, anche nel contesto spagnolo, l'unico interesse in grado di essere concretamente leso o pregiudicato o messo in pericolo non possa che essere il solo <<interesse fiscale>> alla corretta corresponsione del tributo.

Nonostante ciò, e sebbene anche la dottrina più accorta[245] sia consapevole della mera funzione simbolica dell'ordine pubblico economico, quale bene giuridico idoneo a legittimare l'intervento della sanzione penale, l'evoluzione più recente in materia non ne disconosce la preminenza, ed anzi, continua a ritenere che la dimensione collettiva del tributo giustifichi la protezione dell'ordine pubblico economico quale bene giuridico astratto e generico, rispetto al quale, poi l'<<interesse fiscale>>, strumentale al miglior funzionamento dello Stato, si pone, in realtà, come unico bene finale a potere essere leso o messo in pericolo.

In questa prospettiva, quindi, il bene giuridico generico sarà l'ordine pubblico economico, inteso come buon funzionamento delle attività finanziarie, di gestione e regolazione economica della cosa

244 Cfr. J.M. SILVA SANCHEZ, *Simulacion y deberes de veracidad Derecho civil y Derecho penal: dos estudios de dogmatica juridica*, Valencia, 1999, pag. 139 e ss.

245 Vedi, J.C. FERRE' OLIVE', *El bien juridico protegido en los delitos tributarios*, *op. cit.*, pag. 107.

pubblica da parte dello Stato, delle Comunità Autonome e degli Enti locali; mentre il bene giuridico finale, ma pur sempre strumentale al primo, non potrà che essere l'unico tangibile ed avente una dimensione patrimoniale quantificabile, la cui lesione o messa in pericolo si identificherà, dunque, nel *quantum debeatur* sottratto al Fisco con l'evento lesivo cagionato.

E' proprio questa spiccata dimensione pubblicistica del tributo e dell'interesse fiscale che caratterizza i reati tributari in Spagna, e, in questo, crediamo che anche la loro collocazione nel Codigo Penal e nel Titulo dedicato alla cura dell'*Hacienda publica* abbia fortemente contribuito.

E questo risultato, sicuramente, può essere spunto di ricche riflessioni per il giurista ed il legislatore italiano i quali, seppur tenuti al rispetto dei principi fondamentali in materia penale che impongono, soprattutto se consideriamo il principio di offensività, l'intervento della sanzione penale come *extrema ratio* ed a tutela di un bene giuridico concretamente leso, non possono non accorgersi dell'importanza di elevare ad una dimensione collettiva e pubblicistica, ancor più accentuata, il bene giuridico dell'<<interesse fiscale>> all'esatta corresponsione del tributo dato che, anche se da un mero punto di vista culturale e sociale, contribuirebbe a rendere tutti i cittadini maggiormente partecipi della cosa pubblica e dell'importanza di dovere concorrere – in base alle proprie capacità – non al sostentamento dello Stato, ma delle proprie esigenze essenziali.

1.11 Gli ultimi problematici gattopardismi del principio *societas delinquere non potest*. La responsabilità amministrativa degli enti per gli illeciti tributari; limite e punto di riferimento per una potenziale riforma del settore.

Giunti a questo punto, anche per anticipare alcune questioni attinenti alle problematiche più attuali del diritto penale-tributario ed *in primis* alla possibilità di prevedere un'espansione del catalogo dei reati previsti dal d.lgs. n. 231/2001 in materia di responsabilità <<amministrativa>> degli enti fino a ricomprendere anche i reati tributari, è utile ricordare come, ancor prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, il legislatore italiano ha provveduto a pensare ad una disciplina sanzionatoria a carico delle persone giuridiche, optando, prima nel 1997, e con più coraggio nel 2003, per la sola sanzione amministrativa.

Va ricordato, che già all'indomani della riforma del d.lgs. n. 472/1997 che aveva attribuito rilevanza centrale al principio di personalità nel diritto sanzionatorio tributario, riferendo la sanzione amministrativa solamente alla persona fisica colpevole di avere commesso o concorso a commettere una violazione *ex* art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 472/1997, furono sollevate numerose critiche in relazione al fatto che nel caso di violazioni commesse da soggetti, dipendenti o rappresentanti legali di società o di altre persone giuridiche di diritto privato, i veri soggetti avvantaggiati dal <<risparmio di imposta illecito>> erano di fatto estromessi dalla reale portata afflittiva della sanzione, calibrata sul tributo evaso, che colpiva essenzialmente la persona fisica[246].

Nel 1997, il d.lgs. n. 727, all'art. 11 si era, infatti, <<limitato>>

246 Cfr. P. CORSO, *La tutela penale della pretesa tributaria*, *op. cit.*, pag. 442.

– anche se all'epoca la scelta fu davvero rivoluzionaria – a prevedere una mera responsabilità solidale dell'ente che veniva così obbligato a pagare la sanzione pecuniaria irrogata dal giudice.

La riforma introdotta dal <<Decreto Draghi>>, e nel caso particolare dall'art. 11, aveva, però, una portata di notevole valenza pratica.

Essa, infatti, istituiva un sistema di controllo e di repressione dell'illecito tributario capace di punire ogni tipo di violazione, anche la più subdola, contorta e mascherata, perché posta in essere da soggetti non sempre strettamente vincolati alla società, cui doveva ricondursi l'effetto pratico della violazione.

In quel momento, - non è possibile negarlo - il legislatore ebbe il coraggio di riconoscere che in un sistema economico evoluto, ispirato al principio di concorrenza in un mercato libero, era ovvio che il principale vantaggio derivante dall'illecito tributario andasse a favore della società commerciale, protagonista nello scenario economico attuale, e non del singolo individuo che aveva posto in essere la violazione della norma tributaria.

In questo senso, la Riforma Draghi ha percorso la strada della trasparenza e della legalità, emanando norme più severe e restrittive, che, in un certo qual modo, avrebbero dovuto portare ad una graduale riduzione degli illeciti fiscali commessi dagli enti societari di grandi dimensioni, in cui, come la prassi quotidiana insegna, sono elevatissime le violazioni tributarie e l'evasione fiscale.

Tuttavia, già nel 1997, la responsabilità dell'ente per illeciti amministrativi era prevista solo in via sussidiaria e non in via principale rispetto agli illeciti commessi dai propri dipendenti e/o

amministratori[247].

Quasi contemporaneamente però, il legislatore del d.lgs. 231/2001 sollevava un muro avverso il potenziale ingresso dei reati tributari nell'elenco tassativo dei delitti il cui soggetto attivo potesse essere direttamente una persona giuridica, e nell'intento comunque di rimediare ad un sistema basato solo sulla responsabilità esclusiva o preminente del contribuente-persona fisica, optava, per altro verso, per un cambio di rotta nel sistema sanzionatorio amministrativo, applicando il criterio del <<vantaggio>>, tipico della responsabilità penale degli enti, *ex* art.5, e prevedendo nella l.d. n. 80/2003 che *<<la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalle violazioni>>*[248].

Senza attendere poi che venisse data attuazione alla legge delega, il legislatore, con l'art. 7 d.l. n. 269/2003, convertito in legge n. 326/2003[249], sanciva la responsabilità diretta dell'ente, stabilendo che *<<le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica>>* ritornando di fatto al sistema del 1929 che già lo prevedeva seppur per ragioni di politica-criminale differente[250].

In questo modo, veniva concentrata la carica afflittiva della

247 Cfr. S. GALLO, *La sistematica dei nuovi principi generali in materia di sanzioni tributarie*, in *Il Fisco*, 1998, pag. 44; A. STESURI, *Società e nuova disciplina della responsabilità amministrativa tributaria*, in *Le Società*, 1998, pag. 764 e ss; P. ANELLO, *Personalizzazione della responsabilità nella riforma delle sanzioni*, in *Corr. Trib.*, 1998, pag. 891 e ss.

248 Art. 2, comma 1, lett. l), l.d. 7 aprile 2003, n. 80.

249 Per un approfondimento sulla legge 326/2003, vedi I. MANZONI, *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir*., Annali, I, Milano, 2007, pag. 717 e ss; G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 374 e ss; L. MURCIANO, *La nuova responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 657 e ss.

250 Cfr. P. CENTORE, *Il ritorno al passato delle sanzioni tributarie*, in *L'Iva*, 2004, pag. 91 e ss.

sanzione pecuniaria per illecito amministrativo tributario esclusivamente in capo al reale soggetto avvantaggiato, con ciò riconoscendo che, in un contesto societario complesso, il reale beneficiario non poteva che essere l'ente stesso e non il singolo individuo facentene parte.

L'ente, dunque, era riconosciuto quale autore principale e diretto di un comportamento offensivo e lesivo dell'interesse patrimoniale dell'Erario[251].

Peraltro, il sistema sanzionatorio amministrativo entrato a regime con il d.lgs. n. 427/1997 richiamava, facendolo proprio, il patrimonio dei valori penalistici contenuto nel sistema sanzionatorio della legge n. 689/1981, in materia di illecito amministrativo, caratterizzato dall'avere costituito un sistema para-penale nel quale vengono immessi i principi di tassatività, riserva di legge, retroattività della norma più favorevole, principio di colpevolezza e di non rimproverabilità dell'agente per i casi in cui vi sia stata l'impossibilità di uniformarsi al precetto penale.

Sebbene il sistema delineato dalla legge 326/2003 fosse orientato esclusivamente ad una funzione risarcitoria del danno subito dall'Erario per il mancato introito fiscale, non conoscendo altre finalità, come quella di prevenzione o di retribuzione stessa, non è possibile negare come le persone giuridiche erano già venute in

251 Cfr. A. GIOVANNINI, *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 508 e ss; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *La responsabilità dell'impresa*, Milano, 2006, pag. 310 il quale comunque ha un atteggiamento critico rispetto all'intervento legislativo del 2003, in quanto auspica un intervento legislativo volto ad avvicinarsi maggiormente ad una concezione più sostanzialistica dell'illecito amministrativo tributario, che riecheggi ancor di più il principio di offensività e, superando la logica dell'illecito come mera disobbedienza, e senza far venire meno la funzione afflittiva e repressiva, regoli con più attenzione la responsabilità dell'ente per l'illecito amministrativo tributario;

contatto – sebbene in via edulcorata – con il complesso sistema di principi e regole del diritto penale classico, ed in particolare con quello di colpevolezza.

Dunque, da un punto di vista operativo, l'ente, già dopo la legge del 2003, sarebbe stata invitata ad individuare le aree a rischio di infrazione tributaria e similmente a quanto previsto dal d.lgs. n. 231/2001 per i reati ivi contemplati, adottare, comunque, modalità comportamentali idonee a rendere impossibile l'illecito, onde evitare, in ogni caso di incorrere in una responsabilità amministrativa avente come conseguenza l'irrogazione di una sanzione pecuniaria.

Ovviamente, l'adozione del modello non poteva e non può ancora oggi essere sufficiente se non accompagnato da ulteriori attività necessarie per rendere concreta la "vaccinazione" anti-frode fiscale, che non può che rimanere non collaudata fino a quando l'illecito tributario non sarà anche fonte di una responsabilità penale diretta.

Con l'innesto normativo approntato nel 2003 si è, però, venuto a creare un rapporto alquanto confuso fra sanzione amministrativa tributaria, responsabilità della persona giuridica e della persona fisica[252].

Infatti, per la legislazione attuale, la persona giuridica rimane il solo soggetto responsabile del pagamento della sanzione pecuniaria derivante da una violazione di una norma tributaria, ai sensi proprio dell'art. 7, della legge 326/2003.

Rimanendo ancora attuale anche l'art. 2 della legge n. 472/1997, va ritenuto altresì necessario che il vero autore della violazione rimanga, di fatto ed ancora, la persona fisica, seppur

252 Cfr. A. GIOVANNINI, *Persona giuridica e sanzione tributaria*, *op. cit.*, pag. 509.

facente parte di un complesso organizzato in impresa; ciò dovrebbe condurre a ritenere che è alla persona fisica che va ricondotta la disciplina sulla determinazione della sanzione, sull'imputabilità e la colpevolezza[253], nonostante, però, la *ratio* alla base dell'intervento del 2003 fosse quella di spostare il baricentro proprio sulla persona giuridica.

Ciò che si vuol provare a dire è che, essendo, però, la persona giuridica al momento il soggetto chiamato a rispondere per la sanzione pecuniaria relativa al rapporto fiscale, si è, di fatto, costituito un sistema molto simile a quello previsto al d.lgs. n.231/2001, sebbene la forma di responsabilità sia differente e siano differenti anche le misure e gli strumenti che gli enti sono chiamati ad attuare per prevenire la commissione di reati al loro interno.

Nel sistema sanzionatorio amministrativo, si è camuffata una forma di responsabilità molto intensa, simile a quella penale, nonostante la sanzione pecuniaria amministrativa comminata abbia un fine risarcitorio, vicino a quello tipico dei *punitive damages*[254] di matrice civilistica, senza al contempo dotare, in funzione preventiva l'ente di strumenti idonei, anche sul piano pratico e in grado di potere avere un riscontro in sede processuale, a prevenire la commissione del l'illecito amministrativo.

Anzi, nel campo della responsabilità amministrativa è l'ente il soggetto che viene chiamato direttamente a rispondere senza la

253 Sul punto, cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. Trib., 2000, pag. 395 e ss; L. DEL FEDERICO, *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. TABET, Torino, 2000, pag. 11 e ss.

254 Si parta da V. ZENO-ZENCOVICH, *Il problema della pena privata nell'ordinamento italiano: un approccio comparatistico ai <<punitive damages>> di common law*, in *Giur. it.*, 1985, pag. 12 e ss.

possibilità effettiva di potere dimostrare che vi sia stato un comportamento fraudolento del dipendente scollegato alla volontà della società.

In pratica, se si volesse sostenere la natura punitiva della sanzione pecuniaria riferita alla persona giuridica e qualificare la sua responsabilità come relativa non esclusivamente all'obbligazione tributaria ma alla stessa fattispecie sanzionata in maniera diretta, se ne dovrebbe evincere, sia di essere innanzi ad un sistema che crea diseguaglianze rispetto a quello previsto per gli imprenditori individuali, per le società di persone e per gli enti privi di personalità giuridica ai quali continuano ad applicarsi le ordinarie regole in materia di <<corresponsabilità>> di cui all'art. 5 del decreto legislativo n. 472/1997, sia, in assenza di una responsabilità penale *tout court* dell'ente, innanzi ad un sistema che ha finito per rendere conveniente l'evasione anche sotto il profilo sanzionatorio.

Se al momento dell'irrogazione della sanzione, la persona giuridica è ridotta ad un <<guscio vuoto>>, poiché privata del suo contenuto, oppure perché la residenza della stessa è in Paesi che impediscono l'esecuzione o che non forniscono collaborazione amministrativa, nessuno, in pratica, finirà per sopportare il peso della sanzione: soci o amministratori, in questo modo, oltre del profitto dell'evasione godranno dell'impunità, sia diretta, atteso che l'obbligazione al pagamento è imputata soltanto all'ente, sia indiretta o mediata, poiché, di fatto, la persona giuridica non potrà essere efficacemente perseguita, né, in suo luogo, altri potranno essere perseguiti, sebbene compartecipi ai benefici dell'evasione.

In chiave sistematica, poi, la disciplina può alimentare dubbi per contrasto col principio d'uguaglianza: specie se si insiste nel voler

spostare sulla persona giuridica obbligazione e fattispecie sanzionata, così da tagliar fuori tutte le norme riferite alla persona fisica autrice della violazione, sembra difficile trovare ragionevoli motivi in grado di giustificare la doppiezza di regime tra enti dotati di personalità ed enti che ne sono privi.

Il prevedere direttamente una forma di responsabilità penale dell'ente all'interno del d.lgs. n. 231/2001 anche per reati tributari, prevedendo delle soglie di punibilità a sbarramento dell'intervento della sanzione penale, come accade per i reati commessi da persone fisiche, avrebbe sicuramente generato una deterrenza maggiore in tema di evasione, finora non registratasi, avrebbe anche garantito maggiore prevenzione degli stessi ed ovviato ai problemi di compatibilità costituzionale della disciplina in questione con l'art. 27 in tema di colpevolezza ed art. 3 Cost. rispetto alla disciplina sanzionatoria amministrativa delle persone fisiche.

Infine, l'adozione dello strumento delle quote (tipico del sistema sanzionatorio della responsabilità penale degli enti *ex* art. 231/2001) avrebbe costituito una novità di grande rilievo poiché avrebbe permesso di sganciare la commisurazione della sanzione dall'entità del tributo o del maggior tributo accertato, il quale sarebbe venuto in considerazione solo in relazione alla gravità del fatto e non quale base edittale della sanzione; si sarebbe contribuito, inoltre, a mettere una cesura definitiva fra quelle forme di confusione e commistione tra la pena vera e propria e il *punitive damage* intravisto in questa sanzione, riportando l'intero settore all'interno del diritto punitivo.

Inoltre, sganciare l'ammontare della pena dall'ammontare del tributo evaso, non renderebbe meno innocua la reazione statale, anzi la

potrebbe rinvigorire proprio perché verrebbe qualificata come certamente punitiva.

In pratica, bisognerebbe iniziare ad eliminare anche dal sistema sanzionatorio tributario per le persone giuridiche gli ultimi residui del principio *societas delinquere non potest* evitando così ulteriori gattopardismi, tanto più, come si vedrà più avanti, se l'impianto sanzionatorio amministrativo *ex* l. 326/2003 è diventato argomento contrario alla rivisitazione del d.lgs. n. 231/2001 ed all'introduzione della responsabilità penale delle persone giuridiche per un reato tributario.

Parte II

2.1. La *revisione* del sistema penal-tributario: la legge delega n. 23/2014 ed il d.lgs. n. 158/2015. Un'introduzione. 2.2. Limiti e contraddizioni della <<revisione>> del sistema sanzionatorio tributario. Il d.lgs. n. 158/2015 fra principio di proporzionalità e recupero del gettito fiscale. 2.2.1. *(Segue)* Quale ruolo per le soglie di punibilità nei reati tributari dopo il d.lgs. n. 158/2015? Vi sono margini di applicazione dell'art. 131-*bis* c.p.? 3.0. Reati tributari, principio di legalità, *ne bis in idem* e sanzioni patrimoniali a carico della persona fisica e dell'ente. Un'ulteriore premessa circa l'oggetto della ricerca. 3.1. Quale confine tra elusione fiscale ed evasione? L'abuso del diritto come strumento giuridico per determinare la rilevanza penale dell'elusione prima della riforma del d.lgs. n. 128/2015. 3.1.1. L'inidoneità del'art. 37-*bis* a fondare la rilevanza penale dell'abuso del diritto. Il caso D&G e il divieto di analogia *in malam partem.* 3.2. La legge delega fiscale n. 23/2014 e il d.lgs. n. 128/2015: la strada di "ritorno" verso il principio di legalità. 3.3. Esistono ancora margini per attribuire rilevanza penale ad operazioni elusive? La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 40272/2015 non esclude questo rischio: le <<valide ragioni economiche>>. 4.1. Reati tributari e doppio binario sanzionatorio: una violazione del divieto di *ne bis in idem* .4.1.1. *Principio di specialità ex* art. 19 d.lgs. n. 74/2000 e divieto di *ne bis in idem* sostanziale: ancora nessuna certezza. 4.1.2 La Corte Europea dei diritti dell'Uomo: i criteri *Engel* quale parametro di qualificazione della natura sanzione. 4.1.3. Le oscillazioni della giurisprudenza domestica e una soluzione *de jure condito*. 5. La sentenza *Taricco*: la base legale del diritto penale europeo per la lotta all'evasione fiscale?

2.1. La *revisione* del sistema penal-tributario: la legge delega n. 23/2014 ed il d.lgs. n. 158/2015. Un'introduzione.

Sia le sanzioni amministrative, come disciplinate dai d.lgs. n. 471/472 e 473 del 1997 (come modificate anche nel 2003) che i reati tributari, frutto della riforma del d.lgs. n. 74/2000, sembravano essere

connotati da una medesima unità di *ratio*, visto che, anche se con le dovute differenze, entrambe le discipline erano finalizzate a tutelare l'interesse dello Stato ad una tempestiva e corretta contribuzione dei cittadini in virtù della capacità economica di ogni singolo individuo.

Dunque, rispetto alla salvaguardia del bene giuridico tutelato, lo Stato risponde sia mediante lo strumento sanzionatorio amministrativo, sia, in *extrema ratio*, per i soli comportamenti più gravi e dannosi, caratterizzati da un atteggiamento fraudolento, con la sanzione penale, la cui applicazione, in caso di possibile concorso, dovrebbe essere risolta dal principio di specialità, che, fra le altre cose, ne corroborerebbe la stessa identità ontologica[255].

Questa impostazione è stata comunque, in parte, modificata dal d.lgs. n. 158/2015 di riforma al sistema del 2000 e, ribadita già con la legge delega n. 23/2014, con la quale è stato scelto, a parità di bene giuridico tutelato, di distinguere il livello sanzionatorio penale ed amministrativo attraverso il conferimento del disvalore penalmente rilevante alle sole condotte <<*fraudolente, simulatorie o finalizzate alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*>>, mantenendo, solo in via sussidiaria, le soglie di punibilità quale spartiacque quantitativo fra il reato e l'illecito amministrativo[256].

Proprio l'ulteriore restrizione dell'ambito dell'illecito penale,

---

255 Tale assunto è stato fatto proprio anche da A. GIOVANNINI, *Principio di specialità e illecito tributario*, in *Atti del convegno del 9-10 marzo 2000*, Milano, pag. 2, per il quale, successivamente alla riforma del 1997, la sola differenza sostanziale fra pena criminale e pena amministrativa risiederebbe nel fatto che, mentre la prima rappresenta l'estremo rimedio per la ripartizione dell'offesa recata all'ordine legale e agli interessi della collettività, la seconda è ordinata a reprimere comportamenti caratterizzati da un minor disvalore etico-sociale, ma egualmente suscettibili di ledere interessi assunti dallo Stato come propri.

256 Così, art. 8, legge delega n. 23/2014, in cui si prevede di dare <<*rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*>>.

voluta dal legislatore delegante mediante la previsione della pena per i soli comportamenti fraudolenti e simulatori, sembrava poter favorire anche la portata applicativa del principio di specialità[257], sia dal fatto che le modifiche al d.lgs. n. 74/2000, avvenute nel 2005 e 2006, con l'introduzione dei delitti di omesso versamento e di indebita compensazione, avevano determinato nuovamente una sovrapposizione fra il piano sanzionatorio penale ed amministrativo.

Ciò, però, non significava volere mettere in crisi la medesima identità del bene giuridico tutelato dai due livelli sanzionatori[258], ma semplicemente amplificare la funzione del diritto penale quale *extrema ratio*.

Il tentativo del legislatore delegante di eliminare le criticità ereditate dal passato sembra essere andato parzialmente in fumo con l'approvazione dei d.lgs. n. 128 e 158 del 2015 che, come si vedrà in particolare in questa sede, fra le altre cose, non ha dissolto le problematicità sottese al problema della violazione del divieto di *ne bis in idem*, né alla rilevanza penale dell'abuso del diritto nonostante la sua espressa espunzione dal diritto penal-tributario.

Infatti, e sul punto ritorneremo, fino a quel momento, la vigenza dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973[259], di cui il d.lgs. n.

257 Cfr. E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, pag. 274 e ss.

258 Cfr. G. ZIZZO, *L'offesa al bene giuridico protetto come presupposto e parametro delle sanzioni amministrative tributare*, in *Riv. Guar. Fin,* 2015, pag. 1527 e ss.

259Sul punto vedi, G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni concernenti «norme per l'interpretazione di norme» e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib*., 2010, pag. 534 e ss, il quale osserva come l'art. 37-bis imponga all'amministrazione una interpretazione analogica, vale a dire l'estensione a fattispecie fiscalmente atipiche o «innominate» del regime fiscale (più oneroso) previsto dalla legge per atti o negozi o relativi collegamenti tipici o <<nominati>> purché le due serie producano risultati simili; allo stesso modo parla di pseudo-deteminatezza del precetto di cui all'art. 37-bis, integrativo della norma penale, P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, «esterovestizione» e*

158/2015 ha disposto l'abolizione, qualificata da alcuna giurisprudenza[260] e dottrina come la norma fondante la penale rilevanza del comportamento elusivo, aveva condotto all'irrogazione della sanzione penale anche avverso i comportamenti leciti finalizzati al risparmio di imposta, ma privi di una chiara caratura fraudolenta.

Il d.lgs. n. 158/2015, nel <<revisionare>>[261] i reati tributari, ha ridotto l'area dell'intervento della sanzione penale ai soli casi caratterizzati da un particolare disvalore giuridico (fraudolenza e simulazione); non ha, però, individuato esclusivamente nel carattere fraudolento della condotta, il *limen* giuridico tra rilevanza penale e illecito amministrativo, tanto è vero che la riforma del 2015 ha mantenuto in vigore il delitto di omesso versamento Iva e di dichiarazione infedele, il cui regime, fortunatamente è stato meglio calibrato sul principio di proporzionalità, elevando la soglia di punibilità ed escludendo la rilevanza penale delle operazioni di

dichiarazione infedele, in *Riv. it. Dir. pen. e proc*., 2012, pag. 863 e ss.; sul punto sicuramente, G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, in *Giur. Comm.*, 2011, pag. 485, secondo cui la norma in questione presenta, al di là della natura sostanziale o procedurale della stessa, insormontabili conflitti con il principio di tassatività.

260 In giurisprudenza, fra le pronunce che recentemente hanno riconosciuto la rilevanza penale delle condotte elusive, vedi Corte Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, con commenti di M. VIZZARDI, *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*, in *Riv. it. dir. proc. Pen.*, 2013, pag. 451 e ss; P. CORSO, *Un'elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1074 e ss.; A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di un explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 1001 e ss; L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012, pag. 692 e ss.; per una riflessione processuale a margine della sentenza vedi, L. SALVINI, *A margine della sentenza «Dolce e Gabbana»: la costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, pag. 987 e ss.

261 La circostanza che la legge delega n. 23/2014 parli di revisione e non di riforma del diritto penale tributario, lascia intendere come l'intervento in questione sia sia mosso comunque all'interno delle linee guida della *ratio* del d.lgs.n 74/2000 a cominciare da quelle della preminente risposta punitiva al momento della dichiarazione.

matrice classificatoria, aventi ad oggetto elementi attivi e passivi realmente esistenti, delle sole violazioni in tema di competenza e delle indeducibilità degli elementi passivi reali.

2.2. Limiti e contraddizioni della <<revisione>> del sistema sanzionatorio tributario. Il d.lgs. n. 158/2015 fra principio di proporzionalità e recupero del gettito fiscale.

Per entrare nel merito della revisione del sistema penal-tributario, è sicuramente necessario partire dalle ragioni dell'intervento normativo che hanno ispirato la legge delega n. 23/2014, con la quale, è stata conferita al Governo delega per la costituzione di un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

In modo particolare, con l'art. 8, 1°comma[262], il Governo

262 Art. 8, 1° comma, legge delega n. 23/2014: <<*Il Governo e' delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravita' dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravita' dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità', per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative. 2. Il Governo e' delegato altresì*

italiano è stato delegato a procedere alla revisione dell'intero apparato sanzionatorio tributario secondo criteri di determinazione e di proporzionalità, che devono guidare nella selezione dei comportamenti più gravi da punire oltre che nell'individuazione degli illeciti da sanzionare in via amministrativa.

In breve, si sono volute perseguire alcune specifiche finalità tra cui:

a) la predeterminazione delle condotte illecite e la garanzia della certezza della risposta sanzionatoria; b) la proporzione della risposta sanzionatoria[263] che non può essere avvertita come vessatoria o di

---

a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già' notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi>>.

263 Il principio di proporzionalità della pena opera, infatti, quale *limite alla potestà punitiva statale* esigendo che il legislatore adotti una pena adeguata all'effettiva responsabilità personale, e in grado di essere percepita come <<giusta>> reazione all'illecito commesso dall'autore, giacché *<<laddove la proporzione tra sanzione e offesa difetti manifestamente, perché alla carica offensiva insita nella condotta descritta dalla fattispecie normativa il legislatore abbia fatto corrispondere conseguenze punitive di entità spropositata, non ne potrà che discendere una compromissione ab initio del processo rieducativo, processo al quale il reo tenderà a non prestare adesione, già solo per la percezione di subire una condanna profondamente ingiusta, del tutto svincolata dalla gravità della propria condotta e dal disvalore da essa espressa>>*, così Corte Cost. sentenza 5 novembre 2012 n. 251 in tema di stupefacenti. Tale principio, inoltre, non riceve solo una tutela costituzionale diretta all'interno dell'art. 27, 3° comma, Cost., ma anche a livello europeo, sia all'interno dell'art. 49, 3° comma della Carta Europea dei diritti dell'Uomo che all'interno dell'art. 3 della CEDU laddove viene fatto divieto di uso di pene inumane e degradanti, di cui la Corte Europea dei diritti dell'Uomo ne ha affermato l'importanza proprio in relazione alla proporzionalità della sanzione, con la sentenza Corte EDU, Grande Camera, sentenza 9 luglio 2013, *Vinter v. Regno Unito*. Da ultimo, in materia, si richiama anche la sentenza della Corte Costituzionale, sentenza 10 novembre 2016, n. 236, ove la Corte Costituzionale affronta con rinnovato coraggio il problema della proporzionalità delle scelte legislative in ambito penale e sanzionatorio, dichiarando illegittimo, per contrasto con gli artt. 3 e 7 ella Costituzione, il quadro edittale del delitto di cui all'art. 567, 2°comma, c.p., che incrimina l'alterazione dello stato civile id un neonato mediante false certificazione, false attestazioni o altre falsità, con

carattere espropriativo; c) la riduzione delle fattispecie di rilevanza penale, operata anche mediante la rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità a fronte del comportamento resipiscente del contribuente che abbia provveduto a regolarizzare le proprie pendenze con il Fisco prima dell'apertura del dibattimento[264]; d) distinguere, a livello di risposta sanzionatoria, le condotte maggiormente lesive qualificate da comportamenti *fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione ed all'utilizzo di documentazione falsa,* rispetto a quelle meno gravi, di omesso versamento o di dichiarazione infedele, operata o mediante l'elevamento delle soglie di punibilità o, per la dichiarazione infedele, escludendo la rilevanza penale della non corretta effettuazione di valutazioni giuridico tributarie oggettivamente esistenti; e) ampliare

commento di F. VIGANO', *Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in www.penalecontemporaneo.it del 14 novembre 2016; in dottrina, *ex multis*, cfr. G. FIANDACA, *Sul bene giuridico. Un consuntivo critico*, Torino, 2014, pag. 58 e ss; G. PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in *Ragion Pratica*, 2014, pag. 541 e ss; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, (a cura di A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI), Torino, 2012, pag. 278 e ss; G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 396 e ss; A. STONE – J. MATTHEWS, *Proportionality balancing and global Constitutionalism*, in *Columbia Journal of transnational law*, 2008, pag. 63 e ss; A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, in *Diz. Dir. pubbl*, Milano, 2006.

264 Sul punto, si rimanda a G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, pag. 589 e ss; F. BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella disciplina dei nuovi reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Dir. Pen. E proc.*, 2016, pag. 242 e ss. ove l'A. pone l'accento sul fatto che il d.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 abbia introdotto nel sistema penale tributario, calibrandole sulla gravità dei reati a cui si riferiscono, nuove ipotesi di cause sopravvenute di non punibilità tra le quali spicca il ravvedimento operoso, inteso, in un'accezione <<intrapenalistica>>, quale atto di vera e propria resipiscenza. Inoltre, il legislatore nel rimodulare la circostanza attenuante ad effetto speciale, del ravvedimento non faccia menzione alcuna, degradandolo a mero presupposto per l'accesso al rito del patteggiamento, senza nel contempo riconnettervi conseguenze in termini di riduzione del trattamento sanzionatorio.

l'ambito di operatività dell'attenuante fondata sul pagamento del debito tributario; f) garantire la rapidità della risposta sanzionatoria da soddisfare mediante la riduzione dell'intervento sanzionatorio penale ai soli casi oggettivamente meritevoli di una tal risposta.

A fronte di queste importanti novità, però, il legislatore delegante ha completamente omesso di occuparsi di dettare le linee guida per risolvere l'ormai annosa questione sull'applicabilità della confisca per equivalente ai reati tributari commessi da rappresentanti, amministratori o dipendenti di società onde evitare ablazioni patrimoniali totalmente disconosciute dal diritto penale avverso le persone giuridiche esenti da responsabilità *ex* d.lgs. n. 231/2001; ha quindi, altresì omesso di delegare il Governo per una riforma congiunta della responsabilità penale degli enti e di quella di tipo amministrativo *ex* lege n. 263/2003, potendosi anche avvalere dei lavori della Commissione Greco, per risolvere così definitivamente anche il dibattito su questa particolare problematica.

Allo stesso tempo, nonostante si sia voluta incentrare in maniera ancora più specifica la pena sulle condotte fraudolente e simulatorie e, quindi, più lesive del bene giuridico tutelato, alla ricerca disperata di omaggiare il principio di offensività, non si è affatto risolto a monte il problema del doppio binario sanzionatorio che comporta tuttora contrasti con il divieto di *ne bis in idem* processuale[265] fra sanzione amministrativa e pena, praticamente demandata alla soluzioni giurisprudenziali della Corte EDU e della CGE[266].

265 Cfr. da ultimo, A.F. TRIPODI, Ne bis in idem <<*sostanziale*>> *e* <<*processuale*>> *in una recente pronuncia del Tribunale di Roma*, in *Riv. Pen.*, 2015, pag. 576 e ss;

266 Cfr. G.M. FLICK, *Il principio di legalità: variazioni sul dialogo fra Corte di Giustizia, Corte Europea dei diritti dell'uomo e Corte Costituzionale italiana*, *op. cit.,* pag. 8.

Ed ancora, ciò che è poi è altresì accaduto è che tra la legge delega e l'approvazione del definitivo d.lgs. n. 158/2015 sono intercorsi più di diciotto mesi, durante i quali, si è assistito ad un accesissimo dibattito in sede governativa[267] su alcuni dei criteri di delega assegnati ed, *in primis*, su come risolvere definitivamente l'annosa questione sulla rilevanza dell'elusione fiscale che, di fatto, aveva fatto ripiombare il diritto penal-tributario in un aspro conflitto con il principio di legalità e con il divieto di analogia *in malam partem*.

In pratica, si è giunti all'approvazione di una revisione del sistema penal-tirbutario del tutto parziale dove, peraltro, non si è data voce ed attuazione ad un serio programma volto, una volta per tutte, a dotare cittadini e amministrazione di un codice o, comunque, di un impianto normativo con una vera efficacia preventiva, idonea a garantire anche l'adempimento al pagamento dei tributi (*tax compliance*) mediante, altresì, lo snellimento di una serie infinita di procedure burocratiche connesse al pagamento di imposte e tasse.

E' stato così demandato esclusivamente – ed ancora una volta – solamente alla pena il compito di assumere un ruolo deterrente e di efficacia preventiva che, però, non appare sufficiente, a fronte dei proficui vantaggi ancora ricavabili dal risparmio di imposta illecito, dunque, in un rapporto fra "costi e benefici", a risolvere il problema dell'evasione fiscale in Italia[268].

E già qui, sorgono spontanee una serie di domande e di

267 Sempre G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su tema europeo*, *Lectio magistralis al dottorato Diritto ed Impresa - "Europa, mercato, giustizia" - Università LUISS, 25 giugno 2014*, in www.penalecontemporaneo.it, del 14 settembre 2014.

268 Su questo punto, già A. PERRONE, *La nuova disciplina dei reati tributari: <<luci>> ed <<ombre>> di una riforma appena varata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, pag. 61 e ss.

riflessioni: che senso ha avuto il sancire in delega l'obiettivo di punire i comportamenti più gravi e lesivi posti in essere dagli evasori, in omaggio ai principi di offensività e proporzionalità con l'innalzamento delle soglie di punibilità[269], per porre un freno ai fenomeni più speciosi di evasione fiscale, se, poi, contemporaneamente sono stati previsti delitti, come quello di omesso versamento IVA?.

Ma soprattutto qual è, così, il reale effetto sull'opinione pubblica se, poco prima, viene promulgato un ulteriore condono fiscale, elegantemente denominato *voluntary disclosure*, per garantire l'impunità ai grandi proprietari di patrimonio mobiliare?

Qual è l'effetto pratico e soprattutto di prevenzione generale, derivante dall'introduzione di una disciplina sulle cause sopravvenute di esclusione della punibilità per le ipotesi di regolarizzazione della posizione prima dell'apertura del processo penale, se non quello di gestire <<a valle>> il problema dell'evasione "scusando", appunto, i contribuenti truffaldini ma paurosi?

Che senso ha, poi, espungere l'elusione fiscale – quasi ci fosse davvero la necessità di farlo – dal sistema penal-tributario se è rimasta intatta la discrezionalità del giudice in ordine alla qualificazione dell'operazione concreta che, può essere identificata ora come elusiva ora come evasiva?

Perché, il legislatore non è intervenuto per ripristinare anche il rispetto del principio di legalità in relazione all'utilizzo della confisca per equivalente che può ancora colpire i risparmi frutto dell'elusione fiscale, dunque leciti, mediante l'incriminazione per auto-riciclaggio?

E poi, siamo davvero convinti che chi eluda il Fisco sia di fatto

269 Vedi per esempio l'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000, in tema di <<Dichiarazione infedele>> dove le soglie di punibilità sono state innalzate da 50000 Euro e 150000 Euro.

meno pericoloso e non, al contrario, mediante proprio l'utilizzo di mezzi leciti, più ingegnoso?

Qual è, di fatto, il principio etico-giuridico posto alla base del d.lgs. n. 158/2015 e tanto propugnato dal legislatore? Trasparenza, lealtà e collaborazione verso quale obiettivo sono state finalizzate?

Perché, infine, gli evasori che verranno condannati con pene molto aspre (massimo edittale di 6 anni), dovranno percepire come <<giusta>> la pena innanzi ad un sistema pieno di contraddizioni, scappatoie e sotterfugi?

Qui, dunque, sembra che nel conflitto fra <<ragion fiscale>> e garantismo o libertà individuale ed imprenditoriale, vi sia stata una netta scelta a favore della <<ragion fiscale>> e che la <<revisione>> del 2015 non si sia spinta oltre, prevedendo un sistema idoneo a premiare realmente i contribuenti onesti e a smascherare le <<ombre>> di una disciplina ancora poco trasparente.

Si faccia attenzione, per esempio, come accennato, alla sproporzione fra la criminalizzazione di alcune condotte e la portata lesiva, come nell'ipotesi di omesso versamento IVA, ove, fra l'altro, sono vive diverse problematiche, come quella inerente la responsabilità dell'amministratore per le condotte antecedenti alla sua presa in carico della gestione della società[270], o che afferiscono ampiamente a casi in cui il contribuente non è in grado, per motivi oggettivi, di adempiere a tutte le obbligazioni tributarie[271].

---

270 Si rimanda a A. VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000) e (non) rimproverabilità dell'amministratore di società insolvente: qualche spunto di riflessione*, in www.penalecontemporaneo.it dell'11 febbraio 2011.

271 Cfr. S.FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e soggettiva inesigibilità*, nota a margine della sentenza del Tribunale di Milano, sentenza 15 dicembre 2015 n. 13701, in www.penalecontemporaneo.it del 23 marzo 2016, ove si fa corretta applicazione del principio di colpevolezza rispetto agli

Sembrerebbe, quindi, che laddove il legislatore abbia deciso di utilizzare la pena, con rinnovato vigore, per prevenire ulteriori forme di evasione di imposta che nel 2014 ammontavano al 18% del PIL per un totale di 540 miliardi di Euro di sommerso, abbia fatto proprio l'assunto di chi ha affermato che <<*la sanzione penale sarebbe comunque da preferire nei casi di non strettissima necessità, quando la sua funzione "stigmatizzante" risulti indispensabile per una più energica riaffermazione del valore tutelato*>>[272],dimenticandosi, tuttavia, del fatto che da sola la pena non può essere in grado di riaffermare o imporre un valore culturale, sociale, morale, sia perché non è conferente al suo ruolo, sia perché, appunto, necessita della presenza di un substrato normativo extra-penale in grado di avvalorarlo alla fonte.

Infatti, alla sanzione penale non può essere attribuito il compito forgiare la morale dei contribuenti, perché, come detto, tale ruolo non è di sua competenza in uno Stato laico, pluralista e democratico, sia perché la pena serve per orientare i comportamenti del cittadino rispetto ad una scala di valori esistenti e già acclarata.

Ecco perché, appare contraddittoria la coesistenza nel sistema penal-tributario della pena applicata sia alla <<frode fiscale>> *tout court* che ai comportamenti di mero inadempimento, quale quello appena visto dell'omesso versamento dell'IVA per situazioni di chiara difficoltà economica, poiché in questo modo, non solo si edulcora l'essenza stessa della funzione specifica della pena ma si disorienta completamente il cittadino rispetto ad una scala di valori che, come

adempimenti oggettivamente inesigibili; G.L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (att. 10-bis e 10-ter d.lsg. n. 74/200)*, nota a margine della sentenza del Tribunale di Roma, sentenza 7 maggio 2013, in www.penalecontemporaneo.it, del 7 ottobre 2013.

272 Così, G. FIANDACA, *Il bene giuridico come problema teorico*, *op. cit.*, pag. 75.

affermato fin dall'inizio di questo lavoro, deve sempre garantire un equilibrio tra <<ragion fiscale>> ed esigenze di libertà e garantismo per il cittadino[273] nel rispetto del principio di legalità e di proporzionalità della sanzione.

Peraltro, sebbene il legislatore delegante, all'art. 8 abbia fortemente voluto ancorare la <<revisione>> del sistema sanzionatorio ai principi di proporzionalità e di offensività, affermando che solo i comportamenti *fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*>> sono sottoponibili alla sanzione penale, ha, comunque, assegnato un ruolo preminente alle soglie di punibilità quali spartiacque definitivo fra illecito amministrativo e reato, lasciando però che queste, in concreto, conferissero tangibile riflesso della lesione del bene giuridico tutelato, ponendo anche potenziali problemi di compatibilità con la riserva di legge[274].

Con riferimento poi all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, come riformulato nel 2015[275], va, per esempio, detto che la previgente

273 Vedi *supra* cap. I §§ 1.1.

274 Si veda per i delitti tributari, E. MUSCO, *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, *op. cit.*, pag. 4771. Una simile problematica si è posta anche in riferimento alle soglie di punibilità nei reati societari, almeno fino alla legge di riforma n. 69/2015, ed, in particolare, per il reato di false comunicazioni sociali ove sono state ritenute da una parte della dottrina inidonee a conferire rilevanza penale ai comportamenti non trasparenti dei soggetti attivi del reato, si veda G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem*, *op. cit.*, pag. 943; E. MUSCO – M.N. MASULLO, *I reati societari*, *op. cit.*, pag. 87. Per le problematiche afferenti al reato di false comunicazioni sociali *post* riforma, si rinvia a M. GAMBARDELLA, *Il <<ritorno>> del delitto di false comunicazioni sociali: tra fatti materiali rilevanti, fatti di lieve entità e fatti di particolare tenuità*, in *Cass. Pen.*, 2015, n. 1723 e ss.

275 Art. 3: modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici 1. L'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente: *«Art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) -1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, e' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero*

formulazione individuava, quali elementi atti a determinare il carattere di non veridicità della dichiarazione sia <<*la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*>> sia <<*l'utilizzo dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento*>>; la condotta punita prevedeva, così, due tipologie di comportamento collegate e finalizzate ad una dichiarazione non veritiera, ove il reato risultava integrato con il superamento delle soglie di punibilità.

La riforma del 2015 ne ha semplificato la struttura ma ne ha ampliato la portata mediante l'eliminazione della condotta che contempla la <<falsa rappresentazione nelle scritture contabili>> e l'aggiunzione della condotta simulatoria oggettiva e soggettiva; infatti, oggi, il delitto di dichiarazione fraudolenta si configura, in via alternativa: 1) mediante la realizzazione di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; 2) o l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

---

avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.».

Anche per l'attuale delitto di cui all'art. 3, è stato adottato dal legislatore il sistema della <<doppia soglia>>, dal momento che si rientra nel penalmente rilevante quando la condotta ha generato un'evasione di imposta superiore <<ai trentamila euro>> e quando il complesso degli elementi attivi sottratti all'imposizione supera il 5% degli elementi attivi dichiarati o sia comunque superiore ad 1.500.000,00 Euro.

Per questioni di completezza, va altresì aggiunto che l'elemento della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie, richiesto dall'art. 3, previsto antecedentemente alla <<revisione>> del 2015, quale elemento caratterizzante la condotta punita, non è del tutto venuto meno con il nuovo decreto legislativo, in quanto la formulazione attuale dell'art. 3 prevede un comma secondo all'interno del quale viene specificato che, per integrare la condotta di utilizzo di documenti falsi è, in ogni caso, necessario che gli stessi vengano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o che siano detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Questo determina che l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di documenti falsi è più grave rispetto alle altre operazioni simulate in quanto richiede, non solo la falsità del documento, ma anche la sua registrazione in contabilità e la sua detenzione ai fini probatori.

Ciò significa che le scritture contabili obbligatorie non rilevano per le operazioni simulate e per l'utilizzo dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, ma continuano a rilevare nell'ipotesi di utilizzo di documentazione falsa.

In questo senso, appare così poco comprensibile la scelta di

includere la fattispecie di utilizzo di documentazione falsa all'interno dell'art. 3 del nuovo decreto legislativo, dato che sarebbe stato preferibile accorpare questo comportamento alle condotte di cui all'art. 2 *ex* d.lgs. n. 74/2000 in materia di <<dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti>>, in quanto è proprio questa specifica fattispecie a punire l'utilizzo della documentazione falsa, quando fatture e documenti falsi siano stati <<*registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria*>>.

In questo senso, dunque, è evidente come la struttura del reato di cui all'art. 2, in riferimento all'utilizzo della documentazione falsa, sia praticamente identica a quella prevista dall'art. 3.

Ecco perché sarebbe apparsa preferibile la soluzione condivisa da alcuna dottrina, che avrebbe visto maggiore coerenza di sistema se tutte le condotte aventi ad oggetto l'utilizzo di documentazione falsa fossero state introdotte esclusivamente nell'art. 2 e non anche nell'art. 3, sganciandone la rilevanza penale rispetto al raggiungimento delle soglie di punibilità, data l'evidente lesività che questa condotta nasconda nella sua struttura.[276].

Sicuramente, le modifiche apportate nel 2015 hanno, almeno, rispetto al delitto di <<dichiarazione fraudolenta>> *ex* art. 3, determinato un inasprimento del trattamento sanzionatorio e un aumento del disvalore penale delle condotte ivi indicate, soprattutto in relazione all'eliminazione dell'obbligo della tenuta delle scritture contabili, che ha condotto all'ampliamento della platea di soggetti attivi, ma appare non pienamente rispettosa del principio di tassatività, invece, laddove abbia lasciato al concetto di <<simulazione>> il

276 Così, A. PERRONE, *La nuova disciplina dei reati tributari*, *op. cit.*, pag. 74.

compito di abbracciare una gran quantità di operazioni negoziali potenzialmente eterogenee e distinguibili, concretamente, dall'elusione solo in relazione all'elemento soggettivo.

Altra criticità che evidenzia una contrapposizione tra opzioni politico-criminali del legislatore delegante e delegato e principio di proporzionalità attiene, come anticipato *supra*, alla mancata abrogazione del delitto previsto dall'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000 in relazione all'omesso versamento dell'IVA; per come rimane ancora oggi configurata la fattispecie – priva di alcuna caratura fraudolenta –, si prevede che il contribuente verrà perseguito per semplici inadempimenti, anche in compresenza di strutturali e comprovate difficoltà economiche dell'impresa, dovute a crisi finanziarie, al mercato e alla mancanza di liquidità.

La minaccia della pena finisce così per determinare il contribuente nelle sue scelte imprenditoriali, dato che "obbliga", senza possibilità di alcuna opzione alternativa, a pagare l'amministrazione finanziaria, preferendola, per esempio, ai dipendenti debitori[277]; tanto che, sul punto non stupisce come già sia intervenuta periodicamente la giurisprudenza nel tentativo disperato di circoscrivere l'ambito di applicazione di questa fattispecie, facendo perno sull'elemento soggettivo del dolo,[278] per potere condannare solo laddove sia possibile provare la finalità evasiva e cercando di accertare – con

277 Cfr. S.FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e soggettiva inesigibilità*, *op. cit.*, pag. 2;

278 Vedi, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 6 febbraio 2014, n. 15176; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 6 febbraio 2014, n. 9264. In dottrina si veda E. FASSI, *Crisi di liquidità nell'impresa e responsabilità penale: considerazioni sull'elemento soggettivo*, in *Riv. Pen.*, 2016, pag. 204 e ss, il quale evidenzia come vi sia anche giurisprudenza che interpreta in maniera restrittiva il concetto di <<crisi di liquidità>> a sfavore, dunque, del contribuente.

canoni più possibilmente oggettivi - la stessa esigibilità della condotta[279].

In un contesto di <<revisione>> legislativa, ispirata al criterio di proporzionalità ed al ripristino di un equilibrio nei rapporti fra Stato e contribuente, l'abrogazione di questo reato sembrava potere essere il primo passo davvero auspicato; anzi, paradossalmente, il comportamento del legislatore delegato è stato ancora più superficiale, in quanto, sebbene abbia previsto un innalzamento della soglia di punibilità da *centocinquantamila euro* a *duecentocinquantamila euro*, ha di fatto continuato ad adagiarsi sugli allori delle soglie quale sistema di soluzione dei conflitti tra illecito amministrativo e penale, lasciando, dunque al criterio <<dell'imposta evasa>> la funzione di spartiacque, nulla prevedendo proprio per i casi di crisi di impresa o di scarsa liquidità.

Volendo adesso tirare delle prime somme sulla riforma del d.lgs. n. 158/2015, non sembrerebbe che il legislatore sia pienamente riuscito nell'intento di approntare un sistema penal-tributario maggiormente equilibrato, dato che, se da un lato reprime i comportamenti più gravi, lasciando fuori dal diritto penale le condotte meno lesive, in ossequio al principio di offensività e di proporzionalità della sanzione, dall'altro mantiene in vita reati tributari formali.

Infatti, l'avere inasprito le pene e avere concentrato la sanzione sui comportamenti *fraudolenti* o *simulatori* è apparsa quale soluzione parziale rispetto ad un sistema che, se analizzato dall'alto, presenta ancora molte contraddizioni all'interno del labirinto normativo ove è

279 Rispetto all'esigibilità della condotta, si veda, *ex multis*, Trib. Milano, Sez. III Pen., sentenza 15 dicembre 2015, n. 13701; Corte Cass., Sez. II Pen., 21 aprile 2015, n. 34147; Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 6 aprile 2011, n. 16513; in dottrina, A. PERRONE, *Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell'illecito fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 50.

chiamato a districarsi il contribuente.

Lasciare in vigore l'art. 10-*ter* ne è una testimonianza, come è il richiamo al concetto di <<simulazione>>, che lascia ancora spazio a dubbi interpretativi laddove si sia chiamati a distinguere fra elusione ed evasione; così come l'utilizzo comodo delle soglie di punibilità non chiarisce davvero se il legislatore fosse consapevole di dove far risiedere la gravità del comportamento, se nella tipologia di condotta o nel quantitativo dell'imposta da pagare, così ingenerando il dubbio che dietro il richiamo alla collaborazione, alla lealtà ed alla trasparenza, utilizzato dal legislatore per qualificare i propri rapporti con il contribuente, non si nasconda ancora una complessiva incertezza sull'indirizzo da dare al Paese in termini di crescita, sviluppo economico e, conseguentemente, anche di occupazione.

2.2.1. *(Segue)* Quale ruolo per le soglie di punibilità nei reati tributari dopo il d.lgs. n. 158/2015 e quali margini di applicazione dell'art. 131-*bis* c.p.

Proprio una riflessione a margine del rinnovato utilizzo delle soglie di punibilità da legislatore del 2015, sembrerebbe così, ora, quasi del tutto spontanea. Ed infatti, la domanda che sorge è se davvero sia possibile far dipendere dalla quantità dell'imposta evasa il danno erariale effettivo, inteso proprio come evento del reato.

E' qui che ritorna, in aiuto, il dibattito sul bene giuridico tutelato, rinvigorito, in questa sede, anche dalla riflessione maturata dagli orientamenti della dottrina spagnola[280].

Se, infatti, vogliamo correttamente ritenere che il bene

280 Vedi, *supra*, cap. I §§ 1.11, pag. 156.

giuridico tutelato dai reati tributari abbia un proprio punto di riferimento all'interno della Costituzione e, non solo nel principio contributivo *ex* art. 53 Cost., ma anche nel principio solidaristico espresso dall'art. 2 Cost., bisognerà inevitabilmente ritenere che l'interesse tutelato corrisponda ad un bene super-individuale, consistente nell'obbligo di ogni cittadino-contribuente di assicurare l'adempimento delle obbligazioni tributarie per concorrere alla migliore erogazione dei servizi pubblici da parte dell'amministrazione centrale e locale.

Se così interpretato, l'evasione fiscale non rappresenterebbe solamente un'aggressione diretta nei confronti del patrimonio Statale e delle Regioni, tale da cagionare un danno <<quantificabile>> in ragione della specifica diminuzione patrimoniale subita dall'ente pubblico, ma apparirebbe lesiva di un bene giuridico super-individuale, collegato direttamente al buon funzionamento dei servizi pubblici, rispetto al quale sarebbe più difficile identificare l'ammontare preciso del danno perpetrato rispetto al disservizio subito dal singolo cittadino[281].

La lesione cagionata non avrebbe solo una rilevanza patrimoniale ricollegabile all'<<interesse fiscale>> dello Stato ma astratta, meta-giuridica, più vicina ai concetti elaborati dalle dottrine filosofiche del XX secolo sulla valenza intrinseca di ogni diritto costituzionale come il frutto della conquista di una collettività, raggiunta, però, con il concorso parziale di ogni singolo individuo che ne faccia parte e che, dunque, esprime un concetto difficilmente traducibile in termini economici, perché, appartenente al modo di

281 Cfr. G. FIANDACA, *Sul bene giuridico. Un consuntivo critico*, *op. cit.*, pag. 89 e ss.

essere di una società e dei suoi ideali[282].

Se, dunque, approcciamo la teoria del bene giuridico partendo da queste riflessioni, ci rendiamo conto di come – da sola – la soglia di punibilità non sia idonea per nulla a determinare la lesione del bene giuridico super-individuale tutelato, poiché essa si limiterebbe a comprovare il mero quantitativo dell'imposta evasa. Da questa prospettiva, poi, apparirebbe svilito anche il principio di proporzionalità, dato che risulterebbe assai complesso individuare con esattezza il coefficiente di gravità della condotta rispetto a cui trovare la giusta sanzione.

Ed ancora, se commisuriamo la gravità della condotta posta in essere dal contribuente solo sull'ammontare della imposta evasa, creiamo, in pratica, quell'odioso effetto che dovrebbe essere evitato a monte da un legislatore illuminato, desideroso di costruire un equilibrio fra <<ragion fiscale>> e libertà del cittadino, in quanto si finirebbe per equiparare con la medesima pena diversi comportamenti espressivi di differenti disvalori sociali; la condotta del contribuente che non versa l'IVA per oggettive difficoltà economiche verrebbe equiparata astrattamente a quella di chi non la versa, pur potendolo fare e che decide volontariamente di non contribuire alle spese dello Stato.

Altro esempio: basti pensare all'evasore totale che non hai mai dichiarato il proprio reddito e che non subisce la pena perché l'ammontare totale dell'imposta evasa non raggiunge la soglia. Questo comportamento ha lo stesso disvalore intrinseco di quello posto in essere da chi, ha sempre versato tasse e contributi ma, che, non

282 Sul punto, vedi, G. FIANDACA, *Sul bene giuridico*, *op. cit.*, pag. 126 che richiama le teorie di J. FEINBERG, *The moral limits of the criminal law*, New York- Oxford, 1984.

potendo per un anno, supera complessivamente la soglia?

Ecco che, da solo il <<danno>>, quale conseguenza quantificata del comportamento evasivo dalle soglie di punibilità, potrebbe apparire da solo inidoneo a fissare il limite dell'intervento della sanzione penale.

E' per questo che il giudizio sul disvalore del fatto e circa l'offensività della condotta non può limitarsi solamente all'accertamento del dato tratto dal superamento delle soglie di punibilità, ma deve avere ad oggetto anche l'accertamento intrinseco del disvalore sociale della condotta, per cui, ragionevolmente, le condanne non dovranno basarsi solo sull'ammontare dell'imposta evasa, ma sull'effettiva speciosità della condotta a ledere, a corrompere il bene giuridico dell'<<interesse fiscale>> così comprensivo anche di un valore super-individuale e socialmente apprezzabile.

Solo così, potremmo recuperare, almeno, a valle lo squilibrio ancora esistente all'interno del sistema penale tributario che, troppo spesso, per garantire esigenze di cassa, è stato elaborato con poca lucidità, o meglio, in assenza di una visione di insieme che desse contezza anche del valore sociale e collettivo del bene giuridico dell'<<interesse fiscale>>.

Ebbene, considerando che proprio il d.lgs. n. 158/2015 è stato ispirato, *in primis*, al principio di proporzionalità, bisognerebbe auspicare, ormai *pro futuro*, che esso non sia solo criterio direttivo da rispettare mediante l'utilizzo delle soglie, ma divenga anche strumento per una più specifica e concreta valutazione del fatto tipico ed al suo disvalore sociale intrinseco.

Tuttavia, all'interno dei reati tributari non è possibile fare a

meno delle soglie di punibilità, poiché la valutazione del disvalore e dell'effetto lesivo della condotta non può non essere dimensionata anche in base all'importo economico sottratto direttamente al Fisco, né, altrimenti, si potrebbe rimettere al giudice il compito di chiarire la portata lesiva di ogni condotta, poiché questi, pur avvalendosi di un'elaborazione tassativa e circoscritta della fattispecie, finirebbe, potenzialmente anche per allargare a macchia d'olio l'applicazione della pena.

Tuttavia, non è indubbio che, anche nei reati tributari, potrebbe farsi applicazione dell'art. 131-*bis* di nuova introduzione in materia di <<Non punibilità per particolare tenuità del fatto>>[283], laddove, soprattutto per il controverso reato di omesso versamento IVA, proprio l'esiguità del danno e le modalità della condotta possono rappresentare un contraltare alla mera valutazione quantitativa dell'imposta evasa in base alle soglie di punibilità, e ricondurre, in concreto, il sistema al rispetto del principio di proporzionalità, di offensività e quindi di legalità.

In questo senso, una sentenza della Corte di Cassazione, la n. 15449 del 2015[284], affermando la natura sostanziale dell'art. 131-*bis* c.p., ne ha confermato incidentalmente l'applicazione anche per i reati tributari, ed in particolare per i delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, ovvero i più controversi, aprendo così potenzialmente una stagione

283 Art. 131-*bis* c.p., introdotto con il d.lgs. n. 28/2015 il quale, al primo comma statuisce che: *<<Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta o per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'art. 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento non risulta abituale>>*.

284 Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 8 aprile 2015, n. 15449 con nota di P. CORSO, *La particolare tenuità del fatto può essere riconosciuta anche per un illecito penal-tributario*, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 1451 e ss.

che assicuri maggior equilibrio fra <<ragion fiscale>> e diritti del contribuente.

Dunque, escludendo che possa farsene facilmente utilizzo per le fattispecie fraudolente e simulatorie, se ne potrebbe auspicare invero maggiore applicazione per le fattispecie *ex* art. 10-*bis* e 10-*ter*.

3.0. Reati tributari, principio di legalità, *ne bis in idem* e sanzioni patrimoniali a carico della persona fisica e dell'ente. Un'ulteriore premessa circa l'oggetto della ricerca.

Giunti a questo punto, si è scelto di esaminare più nello specifico alcune fra le diverse problematiche e criticità che connotano ancora oggi il diritto penal-tributario, nonostante, come visto, l'ultima <<revisione>> del sistema abbia tentato di risolverne – anche con parziale successo – alcune.

Si tratta, in primo luogo, di affrontare l'annosa questione che attiene al rapporto fra elusione fiscale e diritto penale, ancor del tutto non sopita, sebbene, mediante la riforma del 2015, ne sia stata sancita l'espressa espulsione dal sistema penale.

In secondo luogo, si cercherà di affrontare il rapporto fra reati tributari e illeciti amministrativi e l'operatività del principio di specialità, anche alla luce di recenti sentenze delle Corti Europee, per svolgere una riflessione a margine su uno specifico profilo derivante dal caso *Taricco*, e poi concentrarsi più specificamente sulle maggiori criticità e problematiche collegate alla sanzione patrimoniale della confisca, ampiamente adoperata per combattere i delitti societari, finanziari, tributari ed, in generale, l'illecito economico, la cui

applicazione spesso sfocia in conflitti con i principi cardine del diritto penale, di legalità *in primis*, come nell'ipotesi della confisca per equivalente del profitto del reato tributario nei confronti degli enti.

3.1. Quale confine tra elusione fiscale ed evasione? L'abuso del diritto come strumento giuridico per determinare la rilevanza penale dell'elusione prima della riforma del d.lgs. n. 128/2015.

Data la premessa, il primo nucleo di problemi da risolvere, dunque, per verificare il rispetto del principio di legalità nel diritto penale tributario, è rappresentato dal tema dell'abuso del diritto, dall'elusione fiscale e dal rapporto di entrambi con l'evasione.

Prima che la legge delega n. 23/2014 e il d.lgs. n. 128/2015 intervenissero - almeno formalmente - sancendo l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto mediante l' abrogazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973[285] e l'introduzione dell'art. 10-*bis*, comma 13, nello Statuto del contribuente, il quale stabilisce che: <<*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative*>>, dottrina e giurisprudenza erano alquanto divise sul punto, tanto che, soprattutto negli ultimi anni antecedenti alla riforma,

285 Il d.lgs. n. 358/1997 ha introdotto l'art. 37-*bis*, successivamente modificato, il quale sotto la rubrica *"Disposizioni antielusive"* stabilisce al comma 1°, che *" Sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti"* di conseguenza al comma 2° sancisce *" l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1°, applicando le imposte determinate alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione"* e al comma 3°, elenca le operazioni censurabili come elusive, tra cui trasformazioni, fusioni, scissioni e liquidazioni volontarie.

si è assistito frequentemente all'incriminazione dei comportamenti di abuso del diritto e di elusione *ex* art. 37-*bis*.

Problema, fra l'altro, non del tutto risolto con la riforma del 2015, come verrà nel prosieguo evidenziato, dato che rimangono ancora ombre circa l'individuazione di un confine certo e conoscibile *ex ante* tra l'operazione negoziale elusiva/abusiva e quello evasiva *tout court*.

Per comprendere le ragioni alla base dell'intervento del legislatore, bisogna necessariamente partire dalla definizione del contenuto di abuso del diritto e di elusione fiscale, ripercorrendo contemporaneamente l'evoluzione giurisprudenziale e dottrinale antecedente alla riforma, che, in diversi casi, è giunta a individuare nell'abuso del diritto un vero e proprio fatto tipico penalmente sanzionato in dispregio di diversi principi fondamentali.

L'abuso del diritto, il cui concetto nasce in seno al diritto civile[286], può essere definito come quel tipo di comportamento posto in essere da un soggetto, persona fisica o giuridica, che si avvalga di atti[287] e negozi giuridici leciti per la realizzazione di scopi ultronei o eterogenei rispetto a quelli per i quali essi sono stati previsti

286 L'abuso discende fondamentalmente dalle regole civilistiche contemplate negli artt. 833 c.c. sugli atti di emulazione, 1175 c.c., sul comportamento secondo correttezza, 1375, sull'esecuzione in buona fede e 1345 c.c. sul motivo illecito comune ai contraenti; esso pertanto non ha origine giurisprudenziale comunitaria o domestica, così A. GIOVANNINI, *Abuso del diritto e sanzioni amministrative*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, *op. cit.*, pag. 981; ID., *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 982.

287 Utilizzo scientemente il termine "atti" dato che come magistralmente affermato da una certa dottrina, nel diritto tributario la simulazione, in quanto volta al risparmio fiscale, ha un ambito di realizzazione più ampio che nel diritto civile, dato che può comprendere i meri atti giuridici e persino meri fatti materiali, così G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 355.

dall'ordinamento[288].

L'essenza stessa dell'abuso si rinviene, quindi, nella contrapposizione tra le modalità di esercizio di un diritto con la *ratio* o, comunque, con l'interesse per il quale il diritto stesso viene riconosciuto e tutelato[289].

---

288 Per un approfondimento sul concetto di abuso del diritto si richiamano alcuni contributi della dottrina, L. DALLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario (prima parte)*, in *Studium Iuris*, 2016, pag. 166 e ss; G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e "ne bis in idem": variazioni italiane su un tema europeo*, *op. cit.*, pag. 942 e ss; G. MARONGIU, *L'abuso di diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2013, I, pag. 366 e ss; E. M. SIMONELLI – F. FERINI, *L'abuso del diritto: da principio immanente nell'ordinamento tributario a fattispecie penalmente ir-rilevante*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, pag. 135 e ss; N. MENARDO, *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Giur. It.*, 2013, pag. 657 e ss; F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, pag. 683 e ss; L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012, pag. 692 e ss; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giur. Comm.*, 2012, pag. 177 e ss; ID, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, *op.cit*, pag. 465 e ss; A. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, *op. cit.*, pag. 984 e ss; G. ZIZZO, *L'abuso del diritto*, *Editoriale*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2008, pag. 465; F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 321 e ss; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998, pag 86, ove l'A. precisa che l'abuso del diritto va esaminato insieme con la nozione di giusta causa; S. RODOTA', *(voce) Diritto, Abuso del*, in *Enc. For.*, Vol. III, Milano, 1958, ove l'A. ricorda come non solo sia incerta la portata, la definizione stessa dell'abuso del diritto, ma la sua stessa esistenza quale categoria operante nel nostro ordinamento. Le situazioni eterogenee accomunate sotto l'etichetta dell'abuso del diritto presentano alcuni elementi in comune. Il primo è un atto in sé lecito, il secondo, l'intenzione di recare un nocumento ad altri, il terzo, un danno o una molestia a terzi. L'abuso del diritto si rinverrebbe, pertanto, in tutti i casi in cui *"l'esercizio di un diritto, pur non travalicando i confini che per legge gli sono assegnati, incide nella sfera giuridica altrui tanto da danneggiarla concretamente"*. Per una prospettiva europea, vedi P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011.

289Cfr. G. FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e "intenzionalità" dell'azione*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 403, che definisce – riprendendo altri autori-l'abuso del diritto come temperamento o limitazione di quella proclamazione di assolutezza e inviolabilità del diritto di proprietà avvenuta durante la Rivoluzione Francese; vedi anche E. FINZI, *L'officina delle cose*, Milano, 2013, pag. 20; V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della*

Per alcuni[290], l'abuso del diritto rappresenta un'ulteriore formula con la quale descrivere il fenomeno elusivo, almeno nei suoi effetti, dato che in entrambi i casi l'ordinamento sancisce l'inutilizzabilità dei vantaggi economici ottenuti con condotte lecite, ma non meritevoli di considerazione da parte dell'ordinamento.

L'elusione fiscale, che consideriamo, però, non essere pienamente sovrapponibile al concetto di abuso del diritto[291], come invece ritenuto dal legislatore del 2015[292], dato che esprime il "risultato" stesso della condotta abusiva e non il "mezzo" con cui giungere al risparmio lecito di imposta, per la dottrina tradizionale[293] è

---

norma giuridica, Milano, 1963, pag. 109.

290 Vedi G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, *op. ci.*., pag. 379; altra dottrina rinviene un rapporto di genere a specie tra l'abuso del diritto (*genus*) e l'elusione (*species*), G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem*, *op. cit.*, pag. 942 e ss; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di) *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, pag. 425.

291In dottrina sulla fragilità di un approssimativo accostamento dell'elusione fiscale all'abuso del diritto si consiglia: G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto", op. cit.*, pag. 353; V. FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'ICI!*, in *Boll. Trib.*, 2010, pag. 574 e ss; M. BEGHIN, *La Cassazione prosegue nell'opera di "cesellatura" della nozione di abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 1374, secondo il quale il concetto di abuso del diritto appare essere "estraneo" rispetto al tessuto concettuale del diritto tributario e utilizzato spesso dalla giurisprudenza per offuscare l'*iter* argomentativo delle proprie decisioni; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 162 e ss.

292 Art. 10-*bis*, 1° comma, dello Statuto del Contribuente, come modificato con il d.lgs. n. 128/2015: *<<Art. 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale). - 1. Configurano abuso del diritto una o piu' operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni>>*.

293Molteplici i contributi della dottrina, qui, tra gli altri, senza pretesa di completezza, si indicano, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, *Parte Generale*, Padova, 2011, pag. 213; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *Parte Generale*, Torino, 2011, pag.101-171; G. MARONGIU – S. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, pag. 25; al di fuori

consistita sempre in una serie di atti o di negozi giuridici, di per sé *leciti*, anche tra di loro collegati, volti ad impedire la realizzazione di una fattispecie tributaria impositiva e ad ottenere un risparmio di spesa non vietato dall'ordinamento; è ciò, appunto, mediante l'utilizzo di strumenti consentiti, ma adoperati in contrasto con le proprie finalità.

Data la definizione, appare, in primo luogo, necessario tracciare la linea di demarcazione con l'evasione, per comprendere come, almeno a livello concettuale, fosse già difficile pensare ad una possibile equivalenza fra elusione ed evasione.

La condotta evasiva, infatti, si connota per consistere in un comportamento cosciente e volontario, quindi doloso, posto in essere in contrasto con le disposizioni legislative tributarie, medianti atti fraudolenti o simulatori, a fronte di una pretesa patrimoniale già sorta. Vi è, quindi, una differenziazione di *mezzi*: leciti nel caso dell'elusione, illeciti nell'evasione[294].

I dubbi circa la distinzione tra elusione ed evasione si sono sempre posti, però, in ordine a quel tipo di operazioni economiche

della manualistica, vedi G. M. FLICK, *Abuso del diritto: quale rilevanza penale?, op. cit.*., pag. 466; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, pag. 489; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali,* in G. MAISTO (a cura di), *Orientamenti attuali in materia di elusione ed abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 3 e ss; G. MELIS, *Trasferimento della residenza all'estero e elusione fiscale*, in G. MAISTO (a cura di) *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 231 e ss; G. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. Dir. trib.*, 2002, pag. 53; F. GALLO, *Elusione, risparmio di imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, pag. 377.

294Cfr. G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tra offensività e determinatezza*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2013, pag.114; G.M. FLICK, *Abuso del diritto, quale rilevanza penale?, op. cit.,* pag.466; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, *op. cit.* , pag. 247; *contra*, nel senso che l'elusione si caratterizzi per essere già un fatto illecito, vedi P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. Trib.*, 1999, pag. 70.

dagli indefiniti confini e dalle molteplici applicazioni, quali, a titolo esemplificativo, il *dividend washing*[295], il *management fees*[296] o lo *stock lending agreement*[297] rispetto al quale il *limen* tra identità elusiva ed evasiva, si manifesta come labile ed incerto, dato che in questi casi scopo dell'operazione è sempre l'ottenimento di un vantaggio in termini di risparmio di imposta.

Il nodo gordiano in merito alla rilevanza delle operazioni *liminari* sembrava potersi sciogliere già con la riforma del d.lgs. n. 74/2000, dato che il legislatore era intervenuto con il preciso scopo di delimitare verso l'alto (quindi rispettando il criterio del diritto penale

295 Il *dividend washing* può essere definito come quell'operazione consistente nell'acquisto di partecipazioni in prossimità della distribuzione dei dividendi e nella successiva cessione del titolo una volta incassato l'utile. In dottrina per il *dividend washing*, A. DAVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, in F. PALAZZO – G. SPANGHER, (diretto da) *Diritto e processo penale oggi*, *op. cit.*, pag. 129; A. PACIERI – A. TRABUCCHI – R. LUPI, *Compravendita di azioni, derivati di copertura ed elusione fiscale sul c.d. "dividend washing"*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2007, pag. 981; G. FERRANTI, *La nuova disposizione anti-elusiva sul "dividend washing"*, in *Corr. Trib.*, 2005, pag. 3291 e ss

296 Sull'argomento vedi, E. DELLA VALLE, *La deducibilità dei costi per servizi infragruppo*, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 3397 e ss; F. PACCHIAROTTI, *Spese di regia: criteri di deducibilità nell'evoluzione delle interpretazioni della prassi e della giurisprudenza*, in *Fiscalità Internazionale*, 2008, pag. 130 e ss. In termini generali, il *management fees*, inteso come "spesa di regia", attiene ai costi generali sostenuti, per esempio nell'ambito dei gruppi di impresa, dalla casa-madre o dalla *holding*, per la fornitura nei confronti di tutte le società del gruppo di servizi quali, per esempio, le spese di amministrazione e di direzione. Questi costi poi possono essere addebitati *pro quota* ad ogni società controllata sulla base di determinati criteri, o essere ricompensati automaticamente dalle singole società controllate sulla base di accordi stipulati con la *holding* o la casa-madre.

297 Per *stock lending agreement* si intende quel contratto costituito da un prestito di titoli a fronte del pagamento di una commissione (*fee*) con contestuale costituzione da parte del mutuatario (*borrower*) di una garanzia, che può essere rappresentata da denaro o da altri titoli di valore complessivamente superiore a quello dei titoli ricevuti in prestito, chiamata *collaterale*, a favore del mutuante (*lender*), a garanzia dell'obbligo di restituzione dei titoli ricevuti. Alla scadenza del rapporto contrattuale, il mutuatario è tenuto a restituire al mutuante altrettanti titoli della stessa specie e quantità di quelli ricevuti, mentre il mutuante procede a ritrasferire al mutuatario i beni oggetto della garanzia. Per un approfondimento inerente i profili di rilevanza penale dello *stock lending agreement*, vedi M. DI SIENA, *Stock lending agreement: profili penali tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 221;

quale *extrema ratio*) l'ambito di rilevanza penale dei comportamenti *contra ius* in ambito tributario, applicando la sanzione penale ai soli comportamenti fraudolenti, volti a ingannare il Fisco e dotati di una concreta dose di offensività[298].

Come noto, a differenza di quanto accade in ambito civile, dove ai fini della responsabilità conta l'esistenza di una lesione, nel diritto penale è necessario che il legislatore individui espressamente le c.d. modalità di lesione del bene giuridico tutelato[299].

Il d.lgs n. 74/2000 aveva infatti abbandonato la tipica tecnica sanzionatoria antecedente, rispetto alla quale la sanzione si poneva *in relationem* rispetto ad un comportamento descritto dalla legislazione tributaria, per costruire un modello penal-tributario del tutto autonomo e autosufficiente.

Peraltro, il passaggio effettuato dalla legge n. 516/1982 al d.lgs. n. 74/2000 aveva determinato un cambiamento "rivoluzionario", caratterizzato dall'abbandono della punibilità di fattispecie prodromiche all'evasione in favore della sola repressione delle condotte più gravi ed offensive ancorate alla dichiarazione[300].

Se già durante la vigenza dell'art. 4, lett. f) della legge n.

298Cfr. G. M. FLICK, *Abuso del diritto: quale rilevanza penale?*, *op. cit.,* pag. 473.

299Fondamentale sul punto, M. DONINI, *Prospettive europee del principio di offensività*, in A. CADOPPI (a cura di), *Offensività e colpevolezza*, 2002, pag. 116; F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. it.*, XXIX, Roma, 1973, pag. 7; di recente per il rapporto tra principio di offensività e reati fiscali vedi, A. F .TRIPODI, *L'impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 ed il principio di necessaria offensività*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2003, pag. 331-347; F. GALLO, *Il reato nel sistema degli illeciti*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1999, pag. 775, il quale afferma chiaramente che: *"l'illecito penale è illecito di modalità di lesione, mentre l'illecito civile è illecito di semplice lesione. L'illiceità penale assume anch'essa come punto di partenza una lesione oggettiva ma, a differenza dell'illecito civile, costruisce la rilevanza di essa in base a modalità che hanno accompagnato il suo verificarsi (...)"*; E. LO MONTE, *L'illecito tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, Padova, 1996, pag. 278 e ss.

300 Si veda, *supra*, cap. I §§ 1.7, pag. 86.

516/1982, (c.d. <<frode fiscale esterna>>), la dottrina maggioritaria[301] dubitava della rilevanza penale della condotta elusiva, a maggior ragione, doveva considerarsi non rilevante l'elusione con il decreto del 2000, foriero di una più ampia discontinuità normativa[302].

Occorreva del resto un sistema che potesse sopravvivere alle incessanti modifiche che caratterizzano il diritto tributario, onde rispettare proprio i principi di tassatività e di legalità, oggi garantiti, come noto, non solo dall'art. 25, 2° comma, Cost., ma anche dall'art. 7 della CEDU, che impone, tra l'altro, al legislatore nazionale di rendere edotti in anticipo i consociati circa i comportamenti penalmente perseguibili[303]. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, infatti, ritiene ormai rispettato il principio di legalità esclusivamente quando il precetto penale si possa considerare *accessibile* e *conoscibile ex ante* da parte del cittadino[304].

A ciò va aggiunto che il sistema penal-tributario di cui al d.lgs. n. 74/2000, come abbiamo visto, ancor prima dell'intervento del 2015,

---

301 Vedi, P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, esterovestizione e dichirazione infedele*, *op. cit.* pag. 863; A. DI AMATO, *I reati tributari*, in A. DI AMATO – R. PISANO (a cura di) *Trattato di diritto penale dell'impresa,* Vol VII, Padova, 2002, pag. 249; A. MAMBRIANI, voce *Reati tributari*, in *Dir. Pen. Proc.*, XI, Torino, 2000, pag. 140 e ss;

302 Cfr. M. N. MASULLO, *Le questioni intertemporali diventano di attualità anche per l'illecito penale tributario:alcune riflessioni sulla giurisprudenza delle Sezioni Unite*, *op. cit.*, pag. 323 e ss.

303 Cfr. L. TROYER- A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2013, pag. 2087.

304 Sulla portata del precetto di cui all'art. 7 CEDU, vedi, M. S. COLETTA, *La legalità penale nel sistema europeo dei diritti* fondamentali, in C. E. PALIERO – F. VIGANO' (a cura di) *Europa e diritto* penale, Milano, 2013, pag. 280 e ss; V. MANES, *Commento sub art. 7*, *op. cit.*, pag. 274; V. ZAGREBELSKY, *La Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, in V. MANES - V. ZAGREBELSKY, in *La Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, pag. 88; F. VIGANO', *Diritto penale sostanziale e Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2007, pag. 42 e ss; ed ancora, E. NICOSIA, *Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e diritto penale*, Torino, 2006, pag. 65 e ss;

ha elevato a bene giuridico tutelato non il mero interesse alla <<trasparenza fiscale>>, ma l'interesse dello Stato a non vedersi privato fraudolentemente di un proprio credito già sorto.

L'elusione, dunque, doveva essere individuata in tutti quei casi in cui l'operazione negoziale posta in essere non violava una norma tributaria, mediante un comportamento fraudolento volto a sottrarre il contribuente dal pagamento di un debito già sorto, ma quando, semplicemente impediva il sorgere della pretesa tributaria <<*giacché evita la fattispecie legale* >>[305].

In pratica, nel caso dell'elusione non è configurabile una violazione formale delle norme ma un loro uso sapiente – anche strumentalmente combinato – che ne elude la *ratio*, impedendo il sorgere di un credito dell'amministrazione finanziaria, finalizzato all'ottenimento di un risparmio fiscale.

In questo modo, quindi, sarebbe già da considerare fatto punibile solo quello doloso e fraudolento, consistente nella produzione di documenti mendaci, idonei a indurre in errore l'Amministrazione.

Alla luce di questa ricostruzione e avendo presente la *ratio* del d.lgs. n. 74/2000, sembrerebbe, dunque, astrattamente semplice porre al di fuori dell'alveo della rilevanza penale l'insieme delle condotte elusive, non connotate da uno specifico intento fraudolento, né dannose per il Fisco.

Infatti, lo ribadiamo, esse si caratterizzano semplicemente per essere una modalità di predisposizione di operazioni negoziali lecite, aventi un contenuto economico sottostante[306], rispetto alle quali, al

305Così A. HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it., di D. JARACH, Milano, 1956, pag. 146-148; anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *Parte Generale*, *op. cit.*, pag. 101-171;

306 E' infatti questo l'elemento nella sentenza qui in commento a definire il reale confine tra elusione fiscale ed evasione fiscale penalmente rilevante.

più, l'ordinamento risponde prevedendo l'inopponibilità dei vantaggi ottenuti e, con l'art. 10-*bis*, la sanzione amministrativa.

E in ciò, si evince come il legislatore del 2000 avesse già preso una posizione chiara rispetto al fenomeno elusivo, tant'è che vero che non hai mai previsto alcuna sanzione penale a carico del comportamento elusivo ma solo l'inopponibilità allo Stato dei vantaggi indebiti ottenuti[307].

In questo contesto, e qui addiveniamo alle interpretazioni giurisprudenziali più controverse, la seppur astratta distinzione tra elusione/abuso ed evasione è entrata in forte crisi con l'espansione della categoria dell'abuso del diritto per opera di alcuna giurisprudenza, sia sovranazionale sia domestica, che ha iniziato ad applicare il concetto di abuso del diritto di tipo civilistico, quindi afferente al dovere di correttezza, buona fede e giusta causa, alla materia tributaria.

Si è giunti, infatti, ad una sovrapposizione fra i diversi piani dell'ordinamento (diritto civile e sanzionatorio amministrativo e penale) ed alla creazione di *un errato regolamento giuridico*[308], dal momento che la tentazione finalizzata a semplificare le differenze di sistema fra diritto civile e diritto sanzionatorio (quindi anche penale), ha provocato, per esempio, l'equiparazione del concetto civilistico di *causa* con quello di natura eminentemente fiscale di<<*valide ragioni economiche*>>[309], a fronte, invece, di una notevole differenza.

307Vedi A. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, *op. cit.*, pag. 987.

308Così, G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, *op. cit.*., pag. 380.

309 A titolo esemplificativo, la prassi di dichiarare la nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di *dividend washing* si rinviene nella giurisprudenza, Corte Cass., Sez. V Civ., sentenza del 21 Ottobre 2005, n. 20398; Corte Cass., Sez. V Civ., sentenza del 26 Ottobre 2005, n. 20816..

Solo la causa negoziale rappresenta la *ratio* giustificatrice delle attribuzioni di beni come frutto della libera autonomia negoziale, mentre la <<*valida ragione economica*>> rappresenta un modo di essere del negozio posto in essere, i cui effetti giuridico-economici sono il riflesso del contenuto patrimoniale insito nell'operazione stessa, utilizzata, al più, per ottenere il risultato elusivo dell'imposta.

L'interpretazione distorta dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento si è consolidata da quando la giurisprudenza domestica[310]

310 Vedi, *ex multis*, Corte Cass, Sez. Un., sent. 23 Dicembre 2008, n. 30055 ove si afferma che *"In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione"*. Nello stesso senso anche le altre due sentenze collegate nn. 30056 e 30057; vedi anche Corte Cass. Sez. V Civ., 13 Maggio 2009, n. 10981 ove si afferma che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale anti-elusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. A detta della Sezione Tributaria, tale principio trova il proprio fondamento nei commi 1° e 2° dell'art. 53 Cost; Corte Cass. Civ. Sez. Un., 26 Giugno 2009, n. 15029, Corte Cass. Corte Cass., Sez. V Civ., 21 Ottobre 2005, n. 20398 e Corte Cass., Sez. V Civ. 26 Ottobre 2005, n. 20816, in base alle quali, in relazione alle pratiche di *dividend washing* e di *dividend stripping*, si è affermato che l'amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, fosse legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per "abuso del diritto". Per questa ragione, anche in relazione a negozi giuridici posti in essere prima dell'entrata in vigore della legge del 5 Novembre 1992, n. 429 – che all'art. 7-*bis* ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di dividend washing- la Corte

ha iniziato a intravedere all'interno dell'art. 37-*bis* una vera e propria clausola generale anti-elusiva[311], applicabile analogicamente per sanzionare le varie operazioni negoziali poste in essere per eludere la norma tributaria.

La giurisprudenza è stata quasi inconsapevolmente indotta – proprio dalla CGE - ad interpretare tale norma in chiave teleologica ed estensiva, conferendo ad essa una portata applicativa maggiore non limitata ai casi in essa previsti che, nella sua applicazione penale, ha determinato l'elusione del divieto di analogia *in malam partem.*

Fondamentale è stato il recepimento degli orientamenti della

di Cassazione ha ritenuti nulli, per difetto di causa e poi per essere stati posti in frode alla legge ex art. 1344 c.c., le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di potere fare usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza.); in dottrina, vedi S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010, pag. 1727.

311Il definitivo ingresso nel diritto comunitario del principio generale del divieto dell'abuso del diritto si è avuto anche con il Trattato Europeo di Lisbona del 2009 che ha inglobato nel sistema delle fonti UE anche la Carta di Nizza che all'art. 54 sancisce il divieto di abuso del diritto: *"Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste nella presente Carta"*.

C.G.E.[312], *in primis*, della sentenza Halifax[313], che ha sancito, in ambito europeo, l'esistenza di un principio generale di divieto dell'abuso del diritto già proclamato dall'art. 54 della Carta di Nizza.

In questa decisione, la Corte, pur partendo dal presupposto che il contribuente abbia piena libertà di optare per la forma negoziale in grado di consentire il maggior risparmio fiscale, ha comunque

312Si rileva che la CGE ha esaminato – recentemente – la nozione di abuso del diritto in relazione a due tipi di contesto: il primo inerente ai casi in cui si invochino abusivamente le disposizioni del diritto europeo per evadere la normativa nazionale; la seconda quando si invochino, sempre abusivamente, le disposizioni di diritto europeo per conseguire benefici che contrastino con gli scopi e le finalità delle suddette disposizioni. La conclusione cui è giunta la Corte sia nella causa C – 367/96 *Kefalas* e a., punto 24 e Causa C-255/02 *Halifax*, punto 64, è che i *singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme comunitarie* a cui viene così riconosciuta la portata di principio generale del diritto comunitario; più restrittiva la definizione di abuso del diritto data nel caso *Cadbury Schweppws*, CGUE, causa C- 196/04, all'interno della quale vengono considerati abusivi i soli comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificiosamente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale. In dottrina vedi, P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 2009, I, pag. 369 e ss.; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. Dir. trib.*, 2009, I, pag. 61, il quale afferma che l'abuso del diritto sia innegabilmente un principio di diritto generale insito nell'ordinamento europeo; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio di imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 869, secondo cui il principio di divieto dell'abuso del diritto non rientra tra i principi fissati dal Trattato dell'Unione Europea, costituisce invece, una tecnica elaborata dalla giurisprudenza della CGUE; M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola antiabuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?* in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 278 e ss; S. CIPOLLINA *Elusione fiscale*, *op. cit.*, pag. 1729, ove afferma che tale principio emerge proprio da specifiche norme delle Direttive comunitarie e, in via prevalente, dalla casistica giurisprudenziale; L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 2006, pag. 3097.

313 La sentenza *Halifax*, CGE 21 Febbraio 2006, causa C-255/02, si pone come fondamentale in materia di esercizio delle libertà fondamentali in ambito europeo, dato che, nel rinvenire il fondamento del divieto di comportamenti abusivi nel contrasto con la sesta direttiva, in materia di IVA, ritiene che l'abuso si configuri quando *"lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale"*. E', dunque, qualificato come abusivo quel comportamento posto in essere in contrasto con la *ratio* della normativa europea; per un'analisi della giurisprudenza in tema, vedi, E. M. SIMONELLI – F. FERINI, *L'abuso del diritto: da principio immanente nell'ordinamento tributario a fattispecie penalmente irrilevante*, *op. cit.*, pag. 135 e ss; P. CENTORE,

affermato che il soggetto passivo IVA non ha la facoltà di detrarre l'imposta assolta a monte quando le operazioni che fondano il diritto alla detrazione si presentano come abusive e in contrasto, appunto, con la normativa comunitaria.

Sono stati così elaborati dai giudici di Lussemburgo gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto in ambito fiscale, riassumibili ne: a) il contrasto tra le condotte poste in essere e il diritto comunitario; b) il vantaggio fiscale non altrimenti conseguibile; c) il fine primario del beneficio impositivo privo di altre valide ragioni economiche.

In queste ipotesi, a fronte di un vantaggio fiscale ottenuto in contrapposizione con l'obiettivo perseguito dalle norme in materia, afferma la CGE, l'ordinamento nazionale dovrebbe rispondere imponendone la perdita, senza tuttavia richiedere in alcun modo l'irrogazione di alcuna sanzione penale.

Principio affermato nuovamente all'interno della sentenza *Cadbury Schweppes*[314], che, intervenuta in materia di imposte dirette,- quindi su tributi non armonizzati -, ha, però, riconosciuto al comportamento abusivo una componente artificiosa.

L'elemento dell'artificio,- si ricorda-, però, nel nostro ordinamento, è significativo di una condotta evasiva, foriera di un danno patrimoniale imposto al fisco[315].

L'abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1025 e ss; Anche dopo la sentenza *Halifax*, in questo senso CGE, causa del 21 Febbraio 2008, Causa C- 425/06, *Ministero dell'economia e delle Finanze / Part Service srl*.

314 CGUE 12 Settembre 2006, causa C-196/04, in materia di libertà di stabilimento; non si realizza abuso quando viene costituita una società controllata in uno Stato estero per lo svolgimento effettivo di un'attività economica; si crea, invece, quando la società viene costituita per puro artificio al fine esclusivo di sfruttare i vantaggi fiscali derivanti dai diversi regimi degli altri Stati membri.

315 Segnala, infatti, una parte della dottrina, come spesso la CGE faccia un uso improprio dei termini "evasione", "elusione", "abuso", "artifizio", ponendo

Ciò che poi è avvenuto nel nostro ordinamento, è che la giurisprudenza di legittimità, a Sezioni Unite, con le sentenze nn. 30055, 30056, 30057 del 2008, nell'intento evidente di garantire un contingente recupero del gettito a discapito di un appropriato rispetto dei principi fondamentali del diritto, come detto, ha rinvenuto nell'art. 37-*bis* la norma generale anti-elusiva del nostro ordinamento[316], rinvenendone, peraltro, un fondamento costituzionale agli artt. 3 e 53[317] Cost.

Quasi con lacerante lucidità[318], la Corte di Cassazione abbatteva il vincolo di determinatezza e di tassatività posto alla base dell'art. 37-*bis*, il quale, fra l'altro, prevedeva un catalogo chiuso dei

---

grandi incertezze interpretative. Vedi P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria*, *op. cit.*, pag. 370;

316A differenza, invece, di quanto accaduto in altri ordinamenti giuridici, quali, per esempio, quello tedesco, ove si conosce già da tempo una norma generale antielusiva; sul punto vedi, G. MELIS, *Sull' "interpretazione antielusiva", in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, pag 413 e ss; A. FANTOZZI, *L'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1965, pag. 21 e ss: si fa presente, infatti che la legge generale tributaria tedesca (*Reichsabgabenordung*) conteneva due clausole antielusive di cui una relativa all'interpretazione della legge tributaria, l'altra relativa all'abuso della forma del diritto civile. La norma sull'interpretazione della legge tributaria (che fissava la regola dell'interpretazione secondo il suo contenuto economico) è stata abrogata con la riforma del 1977, anche se, a parere della dottrina tedesca, nulla sarebbe cambiato in materia di interpretazione della legge tributaria, la quale consente all'Amministrazione finanziaria di contestare gli effetti giuridico-formali degli atti posti in essere dai privati, quando questi non corrispondo all'effettivo contenuto sostanziale dell'operazione posta in essere, con conseguente applicazione alla fattispecie realizzata del tributo corrispondente alla fattispecie elusa.

317Sul punto G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem*, *op. cit.*, pag. 944; F. RAPISARDA, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito IVA*, in *Il Fisco*, 2010, pag. 1493; F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo di giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. It.*, 2008, pag. 1029 e ss; M. PROCOPIO, *Elusione fiscale (o abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'ordinamento comunitario*, in *Riv. Prat. Trib.*, 2008, pag. 919.

318 Si esprime similmente con i termini *"rapidità e fermezza"* M. MICCINESI, *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, pag. 593-596.

comportamenti elusivi, trasformando questa disposizione solo in una mera espressione di una regola generale[319] di divieto dell'abuso del diritto[320].

Requisiti sostanziali dell'art. 37-*bis* erano tre: carenza di <<valide ragione economiche>> dell'operazione; finalizzazione dell'operazione negoziale stessa ad aggirare <<obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario>>, conseguimento di un vantaggio economico, anche in termini di risparmio di imposta, <<altrimenti indebito>>. Tale disposizione aveva carattere speciale, poiché valida solo per le imposte sui redditi e per le operazioni specificamente indicate in un elenco chiuso, per quanto molto ampio.

3.1.1. L'inidoneità del'art. 37-*bis* a fondare la rilevanza penale dell'abuso del diritto. Il caso D&G e il divieto di analogia *in malam partem.*

Il quesito di fondo che ha poi turbato la serenità dei penalisti, non risolto a monte dai tributaristi, aveva ad oggetto la natura dell'art. 37-*bis*: norma sostanziale o procedimentale?

Qualificare l'art. 37-*bis* quale norma avente carattere sostanziale, come in pratica fatto da una giurisprudenza penale,

319Vedi G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, *op. cit.*, pag. 377.

320In proposito le Sezioni Unite del 2008 affermano che *"non contrasta con il principio di riserva di legge (art. 23 Cost.), non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali (...) cosicché comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva"*. In forte contrapposizione, M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto dell'abuso del diritto*, 2013, Padova, pag. 283 e ss; M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, fasc. 5, pag. 409.

significava individuare in una generica disposizione anti-elusiva il fondamento giuridico della sanzione penale a carico del fenomeno elusivo/abusivo.

Interpretata in chiave sostanziale, la norma avrebbe dato ampio spazio all'apertura della via all'equivalenza tra elusione ed evasione sia nell'occultamento dell'attivo sia nell'indicazione di passività inesistenti. Ed è questo ciò che si è immancabilmente verificato negli ultimi anni e che ha indotto, fortunatamente, il nostro legislatore a porre un freno ad interpretazioni della giurisprudenza di legittimità del tutto sconnesse dai principi di legalità e di divieto di analogia *in malam partem*.

Come detto, si è infatti assistito ad un accostamento dell'abuso del diritto all'elusione fiscale dato che la Seconda Sezione della Corte di Cassazione, nella sentenza D&G[321], ha riconosciuto, dapprima, l'esistenza nel nostro ordinamento di un generale divieto di abuso del diritto *ex* art. 37-*bis* e, poi, ha dilatato l'ambito di applicazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, in combinato disposto con gli artt. 1, 4 (dichiarazione infedele) e 5 (omessa dichiarazione) del d.lgs n. 74/2000, anche al di là degli specifici casi in esso previsti[322],in qualche modo attraendo alla sfera tipica dell'evasione i fenomeni elusivi in

321 Vedi, Corte Cass. Sez. II Pen., sent. 28 Febbraio 2012, n. 7739, in *Rv* 252019; di recente questo orientamento è stato confermato anche dalle pronunce della Corte Cass., Sez. V. Pen., sent. 23 Maggio 2013, n. 36894 e Corte Cass., Sez. III Pen. 6 Marzo 2013, n. 19100.

322 Si legge in sentenza: <<*Costituisce elusione fiscale, potenzialmente suscettibile di conseguenze penali, la condotta dell'attore che, dopo aver ceduto ad una s.r.l., a se stesso riconducibile, i diritti di utilizzazione economica della propria immagine, si impegna a versare alla società medesima una parte rilevante dei propri compensi a fronte della corresponsione di un minimo annuale garantito. La potenziale rilevanza penale della condotta elusiva, nel rispetto di quanto richiesto a tali fini dalla sentenza 28.2.2012 n. 7739, deve trarsi dall'art. 37-bis co. 3 lett. b) del D.P.R. n. 600/1973 in relazione all'art. 2464 c.c. in tema di conferimenti nelle s.r.l."*)>>.

ragione della sola indebita riduzione del carico fiscale[323].

In quella sede, la Corte di Cassazione ha infatti stabilito che *<<In materia di reati tributari, l'elusione ai fini fiscali può integrare i delitti di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione, qualora si accerti la corrispondenza della condotta ad una specifica ipotesi elusiva prevista dalla legge>>* .

Ad avviso della Corte, dunque, pur in assenza di un'elusione fiscale penalmente rilevante, sarebbero punibili le condotte elusive espressamente contemplate da specifiche norme di legge; ed in virtù di tale assunto, la Seconda Sezione individua le condotte elusive suscettibili di assumere rilevanza penale negli artt. 37, comma 3 e 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, unendoli in combinato disposto con gli artt. 1, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000[324]

La Cassazione non ha fatto altro che stabilire che l'elusione fiscale può integrare, in base a concrete modalità di realizzazione, gli illeciti di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione aprendo per il cittadino ed il futuro giudice un oceano senza bussola ove non potere essere certi *ex ante* della rilevanza penale del comportamento.

In ambito penale, ciò ha significato allargare le maglie repressive in chiave analogica *in malam partem*, trasformando così l'elusione ex art. 37-*bis*, in una delle modalità di esercizio abusivo di un diritto astrattamente configurabile – e in assenza di chiavi certe di

323 Vedi, D. TERRACINA, *Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"* in *Dialoghi Tributari*, 2012, n. 4, pag. 295, ove l'A. afferma che il mancato pagamento dell'imposta non è da solo sufficiente a legittimare il ricorso alla sanzione penale, poiché altrimenti si avrebbe un illecito tributario ogniqualvolta in cui il contribuente manchi di indicare correttamente in dichiarazione l'imposta effettivamente dovuta.

324 Infatti, si faceva leva sull'idea che i comportamenti elusivi potessero, in base alle concrete modalità di realizzazione, rientrare nella sfera applicativa degli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000, poiché il risparmio d'imposta così ottenuto avrebbe configurato una "imposta evasa", secondo un'interpretazione estensiva conferita al concetto presente all'interno dell'art. 1 del decreto legislativo.

lettura -, come un comportamento evasivo penalmente rilevante[325].

In estrema sintesi, l'evanescenza dei confini tra elusione ed evasione, instaurata con l'introduzione di un principio generale di abuso del diritto, ha condotto questa Cassazione ad equiparare l'imposta evasa all'imposta elusa per il solo fatto che in entrambi i casi vi sarebbe il versamento di un'imposta inferiore.

Il risultato derivato non è altro da una pan-penalizzazione di tutti i comportamenti meramente contrastanti con le disposizioni tributarie con un conseguente asservimento del diritto penale rispetto al raggiungimento della <<ragion fiscale>>[326] .

Sembrano dunque evidenti i problemi che derivano da questa impostazione giurisprudenziale antecedente alla riforma, sia sotto il profilo della tassatività, della certezza del diritto ed, ancor prima del buon senso che deve governare i rapporti fra cittadino e Stato.

Ricordiamo, infatti, che le osservazioni maturate successivamente all'emanazione della sentenza, e fatte proprie anche in questa sede, hanno inteso promuovere un'azione di "restaurazione" del principio di legalità che, sia a livello costituzionale che a livello europeo, sancisca la necessaria presenza di una prescrizione legislativa sufficientemente precisa e tassativa.

Il parametro del principio di legalità, peraltro, come già più volte ricordato, non è rispettato solo quando una fattispecie incriminatrice sia introdotta per legge, ma quando venga garantita la prevedibilità ed accessibilità della norma stessa

Il rispetto del principio di riserva di legge avrebbe dovuto

325Cfr. G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed evasione fiscale*, *op cit.*., pag. 118; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto Penale Tributario, op. cit.*, pag. 178 e ss; G. ZIZZO, *Elusione ed evasione fiscale*, in CASSESE, (diretto da) *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, pag. 2179.

326Così, A. D'AVIRRO, *L'elusione entra a torto nell'illecito penale tributario*, in *Corr. Giur.*, 2012, pag. 493.

condurre, altresì, la giurisprudenza a risultati ermeneutici del tutto opposti, dato che in assenza di una norma tassativa, l'abuso del diritto non avrebbe potuto essere in alcun modo fonte di rilevanza penale delle condotte elusive dato che, non è neppure in alcun modo sufficiente a determinarla l'enunciazione di una singola disposizione anti-elusiva, come quella contenuta nell'art. 37-*bis*, essendo necessaria la previsione di una fattispecie tipica[327].

Il giudice penale non può, infatti, limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una disposizione anti-elusiva, ma deve ricavare dall'ordinamento disposizioni sanzionatorie che vadano ben al di là del mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti.

L'abuso del diritto doveva già apparire del tutto inidoneo a svolgere, almeno nel diritto penale, quel ruolo di contenitore "spurio"

327 Fortunatamente una giurisprudenza successiva ha provveduto a riconoscere la preminenza del principio di legalità ed a disconoscere la rilevanza penale dell'abuso del diritto; si fa riferimento a Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 6 settembre 2013, n. 36859. Si legge in punto di motivazione che: << *(...).per potersi parlare di abuso del diritto, o di elusione, occorre che l'atto cui si abbia riguardo costituisca esercizio delle facoltà connesse ad una situazione giuridica della quale l'autore sia titolare, pur volendo egli destinare l'uso di quei poteri a scopi diversi da quelli per cui gli siano stati attribuiti: uso che, come ricordato, in materia tributaria viene a consistere nel compimento di operazioni conformi ai modelli previsti dalla legge, ma strumentali solo ad ottenere un risparmio fiscale. Come detto, in tale ambito la rilevanza penale della condotta appare difficilmente configurabile, per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo più immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici: è evidente infatti che non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell'elusione all'evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe (...). Estendere pertanto all'elusione le sanzioni penali espressamente previste per l'evasione tributaria è tutt'altro che automatico, soprattutto alla luce delle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 74 del 2000 (...). Il principio di legalità implica, del resto, che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall'ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perchè all'abuso del diritto la disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati non già sanzioni diverse ed ulteriori*>>.

e “allogeno” entro il quale potere raccogliere diversi comportamenti da elevare a condotte penalmente rilevanti[328].

Calare, infatti, l'abuso del diritto nel sistema penale, come affermato da autorevole dottrina[329], significherebbe subordinare la libertà personale di un cittadino alla mera discrezionalità del giudice, non potendo né l'art. 53 Cost. né l'art. 37-*bis* essere gli unici ancoraggi normativi idonei a fondare la penale rilevanza del comportamento abusivo privo di una carica sanzionatoria tipica del precetto penale, avendo la riserva di legge, peraltro, una valenza molto più rigorosa che nelle altre materie. Attribuire un coefficiente di disvalore penale ad un comportamento abusivo significa sanzionare comportamenti illeciti solo nell'intenzione dell'autore ma del tutto leciti nella loro oggettiva materialità[330].

328Critico verso l'utilizzo dell'abuso del diritto quale contenitore di “miscellanea giuridica”, G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, *op. cit.*., pag. 379 ove l'autore afferma che *“ definire abuso del diritto certe maldestre (e a volte goffe e pacchiane) forme di mascheratura tipo il* Maradona Case *è solo tautologia, non potendo essere possibile immaginare evasione tributaria, in cui le varie forme di simulazione sempre consistono, che non sia dettata dal fine esclusivo (non solo essenziale) di ottenere un vantaggio fiscale”*.

329Si ricorda peraltro come nel diritto penale si siano conosciuti altri esempi di fattispecie fondate su un concetto di “abuso”, come la fattispecie di cui all'art. 323 c.p. e per questo sottoposta ad un incessante alternarsi di modifiche legislative, nonostante la Corte Costituzionale non ne abbia dichiarato l'illegittimità. Intento del legislatore del 1997, appunto, è stato quello di delimitare nel modo più efficace possibile la rilevanza penale dello sviamento di potere, integrante la violazione di legge poiché non è esercitato in conformità allo schema normativo che ne legittima l'attribuzione. Vedi sull'art. 323 c.p., sentenza della Corte Cost., 19 Febbraio 1965 n. 7 con nota di F. BRICOLA, *In tema di legittimità costituzionale dell'art. 323 c.p.*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1966, pag 985.

330 Si veda, G. M. FLICK, *Abuso del diritto: quale rilevanza penale?*, *op. cit.*, pag. 465; G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, *op. cit.*, pag. 114; A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, *op. cit.*, pag. 1002; P. CENTORE, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag.420 e ss; per una compatibilità fra abuso e sanzione penale o, almeno, per una assenza di una incompatibilità ontologica vedi G. FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto*, *op. cit.*, pag. 409, il quale ragiona in termini di “aggressività” della condotta e colloca in progressione offensiva, legittimo

Il principio di materialità verrebbe, dunque, del tutto compromesso e alterato a fronte di una amara esigenza di repressione penale, legata a necessità di recupero dei crediti del fisco.

Riconoscere la penale rilevanza di un comportamento abusivo vorrebbe dire, inoltre, e come già anticipato, negare lo stesso principio di tassatività del diritto penale, oltre che di determinatezza, dal momento che la formula abusiva è in sé stessa poliedrica, impercettibile e per certi versi misteriosa[331], connessa alla intrinseca contraddizione tra concreto esercizio del diritto e sua attribuzione.

La violazione del principio di tassatività, però, non sarebbe – in base al sommesso parere di chi scrive – rinvenibile soltanto in un'accezione semantico-legale del termine, cioè legata all'ampiezza etimologica delle parole[332], ma anche in una chiave sostanziale, cioè afferente alla *ratio legis* della fattispecie incriminatrice[333].

Si dovrebbe considerare, pur sempre, che l'assenza nel nostro

---

risparmio, abuso ed evasione.

331 Usa il termine "misterioso", T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 2013, n. 1, pag. 462.

332 Il tipico esempio manualistico è quello del plagio, rispetto al quale la sentenza n. 96/1991 ha declinato però la tassatività in termini processuali, cfr G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale- Parte Generale, op. cit*., pag. 79 e ss; F. COPPI, voce *Plagio*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1983, pag. 932; sempre in relazione alle declinazioni e ai profili della tassatività vedi, S. FIORE, *La teoria generale del reato alla prova del processo. Spunti per una ricostruzione integrata del sistema penale*, Napoli, 2007, pag. 99, per cui la norma è indeterminata, anche se intellegibile, quando i fatti costitutivi non possono essere provati nel processo; S. MOCCIA, *Dalla tutela dei beni alla tutela di funzioni: tra illusioni post moderne e riflussi illiberali*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1995, pag. 32 e ss, il quale effettua una distinzione tra il ruolo ermeneutico del bene giuridico tutelato dalla *ratio legis*;

333Su questo modello di interpretazione della tassatività vedi, A. MANNA, *Corso di diritto penale*, Padova, 2012, pag. 56 e ss; F. PALAZZO, *Orientamenti dottrinali ed effettività giurisprudenziale del principio di determinatezza-tassatività in materia penale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1991, pag. 327; F. PALAZZO, *Il principio di determinatezza*, op. cit., pag. 423; M. RONCO, *Il principio di tipicità della fattispecie penale nell'ordinamento vigente*, Torino, 1979, pag. 297 e ss.

sistema di una disposizione generale anti-abusiva, non rinvenibile al di là dell'art. 53 Cost. o dell'art. 37-*bis*, rendeva già alquanto ardua l'individuazione da parte del giudice di una fonte giuridica chiara e idonea a regolare la miriade di casi e di situazioni realizzabili da un soggetto mediante la predisposizione di atti e negozi giuridici.

In sostanza, laddove il legislatore non abbia deciso di intervenire con una disciplina adeguata ed esplicita, come nel caso dell'abuso del diritto o dell'elusione, non è possibile demandare al cittadino l'obbligo giuridico di individuare autonomamente la fonte normativa del divieto e della sanzione e quindi la *ratio legis* ad essa sottesa, lasciandolo poi in balìa di un giudizio discrezionale del giudice[334].

Come anticipato sopra, il legislatore è intervenuto nel 2015 per espungere espressamente l'art. 37-*bis* dall'ordinamento proprio a seguito dell' interpretazione fattane da alcuna giurisprudenza di legittimità quale norma avente natura sostanziale[335] e quindi, idonea a fondare la rilevanza penale dell'elusione in combinazione con gli artt. 4 o 5 del d.lgs. n. 74/2000.

Qui, però, si vuole sostenere quell'orientamento dottrinale che escludeva in modo tassativo la possibilità di riconoscere prima del 2015 una qualunque natura sostanziale dell'art. 37-*bis*, testimoniando

334Sulla possibilità invece di intravedere una rilevanza penale dell'abuso del diritto secondo una lettura della tassatività volta alla "riscoperta del ruolo della *ratio legis*" per perimetrare la portata di una fattispecie vedi G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, *op. cit.*, pag. 116. Sulle correnti ermeneutiche attraverso le quali si sta riscoprendo al ruolo della *ratio legis* per una lettura della portata di una fattispecie vedi. O. DI GIOVINE, *L'interpretazione nel diritto penale tra creatività e vincolo alla legge*, Milano, 2006, pag. 273 e ss.

335 Per la natura sostanziale, cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009, pag. 95 e ss; R. LUPI, *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. Trib.*, 1995, pag. 409; F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, *op. cit.*., pag. 326; G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1986, pag. 369 e ss.

il fatto che, l'opportuna presa di coscienza del legislatore poteva essere ben accolta ma non decisiva per ricondurre il sistema alla legalità

Circa l'utilizzabilità dell'art. 37-*bis* quale norma in grado di porre un divieto e una sanzione penale a carico delle condotte elusive, si poteva, infatti, contrariamente già affermare che:

1) la CGE, già all'interno della sentenza *Halifax*, aveva ribadito che all'abuso del diritto ed all'elusione fiscale si risponde già adeguatamente con la previsione di una norma che sancisce l'inopponibilità del vantaggio conseguito all'amministrazione;

2) l'impossibilità di opporre all'Amministrazione finanziaria gli effetti favorevoli conseguiti da determinate operazioni è contemplata all'interno dell'art. 37-*bis*;

3) null'altro prevede l'art. 37-*bis,* né generici precetti, né tantomeno divieti riconducibili alla disciplina penale, neanche con l'utilizzo dei più ampi parametri ricostruttivi tipici della giurisprudenza della Corte EDU[336];

4) proprio la semplice inopponibilità dei vantaggi può far propendere per la natura procedimentale della norma[337] e la sua

336Per il concetto di "materia penale" nella giurisprudenza della Corte EDU, vedi G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale sanzione tributaria?*, *op.cit.* pag. 186; V. MANES, *Art. 7*, *op. cit.*, pag. 88.

337Per una natura squisitamente procedimentale, G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem*, *op. cit.*, pag. 950 e ss; F. TESAURO, *Elusione e abuso del diritto tributario italiano*, *op. cit.* , pag. 689; A. D'AVIRRO, *L'elusione entra a torto*, *op. cit.*, pag. 493; G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato, in Riv. Trim. dir. pen.econ.*, 2011, pag. 869 e ss; L.R. CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 951; sulla natura complessa e molteplice delle regole enunciate dall'art. 37-*bis*, G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti norme per l'interpretazione di norme e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, *op. cit.*, pag. 519-548; S. LA ROSA, *Elusione e anti-elusione fiscale nel sistema delle fonti del* diritto, in *Riv. Dir. trib.*, 2010, pag. 800 e ss; S. CIPOLLINA, *I comportamenti abusivi sfuggono alla rete*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 Maggio 1998. Ricostruisce in modo completo la natura dell'art. 37-*bis* A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi di diritto triburario*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag.

inconferenza al settore penale, dimostrata dal fatto che l'Amministrazione finanziaria esercita *ex post* un'attività altamente discrezionale volta, caso a per caso, a verificare l'insussistenza di *ragioni economicamente apprezzabili* che giustifichino l'operazione, ripristinando in loro assenza il regime fiscale ritenuto più congruo;

5) la nozione di "elementi passivi fittizi" di cui all'art. 4 del d.gls. n. 74/2000, se intesa in senso naturalistico, ovvero come inesistenti in natura, non dovrebbe consentire l'interpretazione a favore della penale rilevanza dell'elusione[338]; se inteso in senso giuridico, così da coincidere con l'indeducibilità dei costi[339], potrebbe eccepirsi proprio la natura non sostanziale dell'art. 37-*bis* per via del semplice regime di inopponibilità del vantaggio, in assenza di ulteriori sanzioni; in ogni caso, ne andrebbe saggiata la compatibilità con il principio di determinatezza e tassatività;

6) rispetto alla nozione ampia di <<imposta evasa>>, di cui all'art. 1 del medesimo decreto legislativo, è possibile affermare che la norma si riferisca esclusivamente all'imposta *dovuta*, dal momento che l'imposta elusa non è mai dovuta, semmai soltanto *pretesa* dall'Amministrazione finanziaria[340]; e, in questo contesto, si inserisce nuovamente l'essenziale distinzione esistente tra elusione ed evasione

416, il quale si sofferma in modo specifico sulla natura della norma: se norma procedimentale, si introdurrebbe soltanto l'obbligo di disconoscere il vantaggio fiscale; se norma sostanziale introdurrebbe, invece, un vero e proprio obbligo a carico del contribuente;.

338 Vedi E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto Penale*, *op. cit.*, pag. 109 e ss; M. DE SIENA, *Osservazioni in tema di inesistenza giuridica delle operazioni nel D.lgs. n. 74/2000*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pag. 35; G. ZOPPINI, *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pag. 579 e ss.

339 Vedi F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, *op. cit.*, pag. 321.

340 Di questo avviso, G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, *op. cit.*, pag. 477; F. TESAURO, *Elusione e abuso del diritto tributario italiano*, *op. cit.*, pag. 684; M. BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, I, pag. 797; A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *ivi*, 2012, pag. 785.

in merito al bene giuridico tutelato dal d.lgs. n. 74/2000: infatti, il bene giuridico tutelato dalle fattispecie di evasione è proprio la correttezza del controllo da parte della Amministrazione finanziaria rispetto a condotte di danno e ad un credito già dovuto e non la semplice corresponsione dell'imposta che potrebbe, appunto, inglobare anche l'elusione[341];

7) il *deficit* di tassatività produce inevitabilmente ripercussioni anche sulla colpevolezza dell'agente, dal momento che, consistendo l'elusione ne <<*l'approfittamento da parte del contribuente delle maglie lasciate aperte dalla lettera della legge, legge che è così disallineata rispetto al suo spirito*>>[342], punire il contribuente per condotte elusive significherebbe imporre a questi l'onere di individuare lo spirito della legge e di salvaguardarlo in supplenza di un legislatore che ha deliberatamente deciso di tacere sul punto; si finirebbe, in definitiva, per imputare un fatto ad un contribuente in presenza di situazioni di profonda incertezza che renderebbero alquanto difficile procedere ad un rimprovero colpevole;

8) il dolo di evasione non può essere confuso con l'elemento soggettivo dell'elusione, essendo strutturalmente differenziato e l'unico ad essere tipizzato nel d.lgs. n.74/2000[343]; non è infatti possibile sostenere che il legislatore abbia utilizzato in modo atipico il concetto di dolo di evasione, che ha come <<oggetto>> la violazione di una norma di divieto per mezzo di un artificio, un danno patrimoniale nei confronti del Fisco e un risparmio di imposta indebito;

9) infine non si può non considerare come l'art. 37-*bis* non

341Così G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pag. 133.
342Così, A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi di diritto tributario*, *op. cit.*, pag. 418.
343Cfr. E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., pag. 183 e ss.

disciplini delle condotte elusive conformi al principio di offensività, mancando sia l'individuazione concreta delle modalità di lesione del bene giuridico da parte del legislatore, sia una discrasia tra fenomeni elusivi regolati dalla norma, comunque leciti nel nostro ordinamento e il bene giuridico tutelato dal d.lgs. n. 74/2000, come visto, ben diverso nel suo contenuto.

3.2. La legge delega fiscale n. 23/2014 e il d.lgs. n. 128/2015: la strada di "ritorno" verso il principio di legalità.

Per ovviare, dunque, ad altre applicazioni illegittime dell'art. 37-bis, il legislatore delegante, con la legge delega 23/2014, e in particolare all'art. 5, ha posto, quale primario obiettivo dell'intervento del Governo in materia, la chiara espunzione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale dall'ordinamento penale, tanto che, con il d.lgs. n. 128/2015, si è provveduto all'abrogazione dell'art. 37-*bis* ed all'introduzione dell'art. 10-b*is* all'interno dello Statuto del Contribuente.

Il fine connesso all'inserimento della nuova disciplina sull'abuso del diritto e sull'elusione *ex* art. 10-*bis*, proprio all'interno dello Statuto del contribuente, il quale orienta i rapporti fra contribuente e Stato ai principi di collaborazione e lealtà, è specifico e non casuale, poiché il legislatore ha voluto dar conto della presa di coscienza dei danni cagionati dalle distorte applicazioni dell'abuso e dell'elusione in materia penale al precario equilibrio fra <<ragione fiscale>> e diritti del contribuente e porre le basi di un nuovo rapporto ispirato, in primo luogo, alla certezza del diritto.

Il nuovo art. 10-*bis*[344] provvede, in primo luogo,

344 Art. 10-*bis*.(Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale) <<*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel*

all'unificazione del concetto di abuso del diritto ed elusione, di per sé opportuna, poiché si tratta di due concetti concentrici posti in rapporto di *genus* a *species*, ove l'abuso comprende le diverse forme di elusione.

Tuttavia, va ricordato come si siano assimilate due realtà fra di loro diverse, la prima che, come abbiamo visto, ha subito una forte

---

rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. .

Ai fini del comma 1 si considerano:a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;b)vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario; c)non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente; d) resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale; e) il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto; f) senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto; g)la richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni; h) fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6; i)L'amministrazione finanziaria ha

evoluzione e un sovradimensionamento per mano della giurisprudenza europea, la seconda che, invece, ha sempre e solo avuto una rilevanza nel settore tributario.

La stessa norma fornisce anche la definizione di abuso del diritto e di elusione fiscale, qualificando come tali i comportamenti consistenti in <<*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*>>ai quali l'Amministrazione oppone il disconoscimento dei vantaggi indebiti ottenuti.

In base al nuovo art. 10- bis, poi, <<*l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d. lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni*>>; quest'assunto è ricavabile proprio dal comma 12 del citato art. 10-*bis* che funge da condizione negativa per la configurabilità di ipotesi di evasione penalmente rilevante.

Detto in altre parole, dalla lettura combinata dell'art. 10-*bis* con

---

l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3; l)in caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;m) i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure; n) in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie; o) le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie>>.

l'art. 8 della legge delega n. 23/2014, in materia di revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario[345], l'abuso del diritto postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza.

Perché una condotta sia penalmente rilevante, oggi, occorre che la stessa sia sussumibile sotto una delle figure incriminatrici previste dal d.lgs. n. 74/2000. Ed alla definizione della tipicità contribuisce ora anche l'art. 10-*bis* l. 212/2000, che ridisegna, per sottrazione, le fattispecie di reato, escludendo dal loro perimetro i comportamenti rientranti nella nozione di abuso del diritto.

Da questo dato normativo si evince, così, dove sia stato posto dalla legge lo spartiacque fra condotte abusive penalmente irrilevanti e comportamenti fraudolenti o simulatori, riconducibili alle condotte di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. 74/2000, come revisionati dal d.lgs. n. 158/2015. Abuso del diritto ed evasione si escludono.

Dovrebbero così venire meno le interpretazioni che nel passato recente hanno adoperato le fattispecie *ex* artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000 per giungere al riconoscimento della rilevanza penalistica dei fenomeni di elusione fiscale.

Sicché, coerentemente con il principio informatore dettato dall'art. 8 legge delega e fatto proprio dal d.lgs. n. 158/2015, per il quale la reazione penale deve essere riservata soltanto ai <<*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa*>>, dovranno considerarsi abusive e dunque estranee al rilievo penale le condotte che, pur nel

345 L'art. 8 della legge delega ha focalizzato la repressione penale sui soli comportamenti *fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa*>>.

rispetto formale delle norme fiscali, siano prive di sostanza economica e volte essenzialmente alla realizzazione di un vantaggio fiscale e non di un mero risparmio[346].

A sostegno di tale ricostruzione normativa, può essere evocata anche la prima sentenza della Corte di Cassazione[347], emanata successivamente all'entrata in vigore dei d.lgs. n. 128 e 158 del 2015.

La sentenza della Terza Sezione penale della Corte di Cassazione, n. 40272/15, rappresenta il primo ed efficace intervento della giurisprudenza di legittimità in questo senso.

I giudici di legittimità, interrogati circa la rilevanza penale di un'operazione di *stock lending*, applicando il nuovo art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, dopo avere ricostruito la disciplina in materia di abuso alla luce della novella legislativa, confermano la natura elusiva/abusiva dell'operazione e ne escludono l'illiceità.

In particolare, la questione posta all'attenzione della Corte aveva ad oggetto la contestazione da parte dei giudici di merito del delitto di dichiarazione infedele, ex art. 4 del d.lgs. n. 74/2000, nei confronti del ricorrente, per avere questi, nella qualità di legale rappresentante di una società, dichiarato elementi passivi fittizi nettamente superiori a quelli reali, attraverso la stipula di un particolare contratto denominato, appunto, *stock lending agreement*[348], mediante il quale veniva ottenuto un risparmio di imposta pari a € 2.802.646,00 con l'evidente superamento delle soglie di punibilità previste dalla sopra richiamata fattispecie incriminatrice.

Sicuramente, anche a fronte della complessità dell'operazione

346 Cfr. A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e risparmio lecito d'imposta*, in *Dir. Prat. Trib*., 2016, pag. 1407 e ss.
347 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., 7 ottobre 2015, n. 40272.
348 Vedi, Cap. I, §§ 3.1, pag. 189.

economica, i giudici di merito[349] ritenevano che la fittizietà dei costi fosse legata *alla mera apparenza contrattuale, predisposta dalle parti in vista del vantaggio fiscale e già nota nel suo esito*; tale operazione appariva predeterminata ad ottenere un risparmio fiscale sia nell'*an* che nel *quantum* in relazione al fatto che la misura della commissione versata apparisse corrispondente alla plusvalenza generata dalla controparte contrattuale.

Dunque, nonostante fosse stata dimostrata la reale esistenza degli elementi passivi, questi venivano qualificati come fittizi dai giudici di merito poiché, a loro avviso, intenzionalmente ed artificialmente creati al solo fine di essere esposti all'interno della dichiarazione dei redditi.

A fronte del fatto che l'operazione economica sottostante appariva squisitamente speculativa ed estranea al tipico scopo sociale della società, i giudici di merito statuivano che tale condotta fosse sussumibile in quella tipica dell'art. 4 del d.lgs. 74/2000 poiché, seppur non esplicitamente fraudolenta, ma al più elusiva, risultava avere comunque una natura simulatoria poiché si riteneva che l'intera operazione economica fosse stata costruita al fine di ottenere quel dato risparmio fiscale.

Di contro, la difesa del ricorrente – in tutte le fasi e gradi del giudizio – sosteneva la natura pienamente lecita del contratto ed in subordine, tutt'al più, la sua natura elusiva in ragione della finalità di risparmio fiscale comprovata da un reale valore economico sottostante alla causa del contratto di *stock lending* e priva, pertanto, di una rilevanza penale; peraltro, il tipo di operazione contrattuale realizzata dall'imputato non rientrava – a detta della difesa - nemmeno

349Vedi Corte App. Milano, sentenza del 18 Ottobre 2013.

astrattamente fra quelle contemplate dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, al quale, in passato, come noto, taluna giurisprudenza si era aggrappata per far rilevare penalmente il comportamento elusivo[350].

I giudici di legittimità, di contro, intervengono ribadendo con immediata incisività la liceità del comportamento dell'imputato e ricollegandosi alla *ratio* ed ai propositi della riforma del 2015, escludono il comportamento elusivo/abusivo dal novero di quelli penalmente rilevanti e procedono a definirne contorni e contenuti coerentemente alla lettera del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

3.3. Esistono ancora margini per attribuire rilevanza penale ad operazioni elusive? La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 40272/2015 non esclude questo rischio: le <<valide ragioni economiche>>.

La lettura della sentenza qui richiamata, pone, però, al centro della questione interpretativa attuale, una problematica differente rispetto al passato ed ancora non risolta dal d.lgs. n. 128/2015: ad oggi non è più in discussione se una condotta abusiva o elusiva possa avere un disvalore penalmente rilevante, ma l'individuazione reale del *limen* atto a separare, una volta per tutte, il fenomeno evasivo – penalmente rilevante-, da quello elusivo/abusivo, che ne è estraneo, ed il conseguente rapporto intertemporale fra le leggi penali *prae* e *post* riforma.

350 Si veda la nota sentenza sul caso D&G, Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Rv.* 252019; in dottrina, vedi L.SALVINI, *A margine della sentenza "Dolce e Gabbana": la costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, *op. cit.* pag. 987; A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una "explicatio terminorum"?. Alcune riflessioni a margine del caso "Dolce e Gabbana"*, *op. cit.*, pag. 1007;

Infatti, la nuova definizione di abuso del diritto ed elusione fiscale continua a lasciare aperte maglie interpretative idonee a *"far rientrare dalla finestra ciò che il legislatore ha fatto uscire dalla porta"*.

Come anticipato, la norma, infatti, qualifica come abusive/elusive *"una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi indebiti"*.

Ecco che la sostanza del comportamento abusivo viene racchiusa in tre elementi specifici:1) l'assenza della sostanza economica sottesa alle operazioni realizzate; 2) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; 3) il fatto che il vantaggio medesimo sia l'effetto unico ed essenziale dell'operazione medesima, indipendentemente, poi, dalle reali intenzioni del contribuente[351].

Dunque, l'interprete è chiamato a prendere in considerazione questi tre elementi caratterizzanti l'abuso del diritto, saggiarne il contenuto per comprendere che effettivamente sia stato riposto al giudice il compito di vagliare il contenuto delle singole operazioni negoziali poste in essere dal contribuente, entrando così nel merito anche della libera iniziativa economica privata.

In particolare, occorre pertanto capire cosa si intenda per <<operazione priva di sostanza economica>>> e per <<vantaggio fiscale indebito>>.

Il 2° comma, lett. a) dell'art. 10-*bis* afferma che vanno considerate come operazioni prive di sostanza economica, <<*tutti i*

351 Nella definizione dell'abuso ha influito decisamente la Raccomandazione della Commissione 2012/772/UE in materia di pianificazione fiscale aggressiva. Per una prima argomentazione in merito, si rimanda a F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10*-bis *dello Statuto del Contribuente*, in www.penalecontemporaneo.it, dell'1 ottobre 2015.

fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato>>.

Si tratta, dunque, di tutte quelle operazioni che non producono un effettivo vantaggio economico pur presentandosi in apparenza con una veste giuridica idonea a determinare uno scambio di prestazioni tra due o più parti o la realizzazione di singole operazioni economicamente vantaggiose svolte dal contribuente[352].

Ancor più precisamente, la norma non prende in diretta considerazione gli strumenti negoziali inidonei a realizzare un minimo vantaggio economico, ma si riferisce a quelli astrattamente idonei a produrre una modifica nella sfera economico-giuridica del soggetto agente, differente rispetto al risparmio di imposta, ma attraverso un <<*modulo giuridico incongruo*>>[353] che ne testimonia un'intrinseca carenza di sostanza economica.

Tant'è vero che si ritiene che anche le operazioni ispirate ad esigenze di natura organizzativa[354] o che consistano in un miglioramento strutturale o funzionale dell'azienda vengano considerate come ragionevoli ed economicamente valide proprio

352 Cfr. G. CORASANTI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, pag. 465 e ss.

353Così, G. ZIZZO, *La nozione di abuso nel nuovo art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. Giur.*, 2015, pag. 1337.

354 Ricorda la stessa Corte di Cassazione, all'interno della sentenza n. 40272/2015 Infine, che è stato lo stesso leglislatore al 3 comma dell'art. 10-bis, ad inserire una clausola di salvezza che affermi come non possano essere considerate abusive le operazioni giustificate da valide ragioni economiche o, meglio ancora, <<da valide ragioni extrafiscali, non marginali>>, anche di ordine organizzativo o gestionale, che <<rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente>>.

perché consentono il raggiungimento di un vantaggio non facilmente tangibile ma non esclusivamente collegato ad un risparmio fiscale[355].

Ci si riferisce pertanto ai casi di incoerenza tra la qualificazione delle singole operazioni economiche con il fondamento giuridico alla loro base, non conforme alle normali logiche di mercato di settore all'interno del quale il contribuente si trova ad operare.

Le operazioni economiche poste in essere, per non rappresentare solo un "guscio vuoto", devono pertanto generare benefici economici differenti rispetto a quelli ottenuti con la riduzione del carico fiscale e concretizzarsi in profitti reali e verificabili secondo uno studio affrontato da un punto di vista economico-gestionale[356.]

Le <<valide ragioni economiche>> devono presentare i caratteri di <<concretezza>>, <<fattibilità>> e <<riferibilità>> ad un programma imprenditoriale chiaro che possa essere facilmente compreso ed avere un risvolto pratico[357], idoneo a generare un mutamento rispetto alla situazione economica precedente.

In questo senso, l'abuso, quindi, più che dipendere da una vera e propria inesistenza di valide ragioni economiche, dipende dall'asistematicità, o meglio, dalla contraddittorietà risultante fra l'attività economico-imprenditoriale svolta e la sequenza negoziale

355 Questa considerazioni si desumono da Corte Cass., sentenza 21 Gennaio 2011, n. 1372, con nota di D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza "aggiramento" dello spirito della legge*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 673 e ss.

356 Sul punto, G. CORASANTI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, *op. cit.,* pag. 500, il quale partendo già dalla Relazione interministeriale di accompagnamento al d.lg.s n. 358/1997 ed ai concetti di derivazione statunitense di *economic substance* e *business purpose* ricostruisce il concetto di valide ragioni economiche, sull'assunto che esse vadano intese in termini di apprezzabilità economico gestionale delle operazioni realizzate, ove, peraltro, la legge fiscale deve essere interpretata nel senso che che le tutte le operazioni economiche devono generare un profitto differente dal risparmio di imposta, valutabile da un punto di vista economico-gestionale.

357Sul punto, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2011, pag. 326.

posta in essere, rispetto al <<vantaggio>> ottenuto.

Le ragioni economiche diventano così elemento di indagine da parte del giudice, per qualificare la natura della condotta posta in essere, soltanto quando il vantaggio fiscale riferibile ad una certa operazione abbia rivelato la propria contrarietà al sistema di riferimento.

Tuttavia, va evidenziato come questo concetto non sia per nulla in grado di definire *ex ante* – e quindi in conformità con il principio di legalità e di tassatività – quali possano essere i criteri, le modalità o persino le singole operazioni economiche idonee ad assumere un'identità lecita soprattutto alla luce del fatto che il legislatore non abbia inteso individuarle singolarmente in un catalogo tassativo chiarendo, concretamente, i confini tra valida e invalida ragione economica.

Si considerano, invece, <<vantaggi fiscali indebiti>>, *ex* art. 10-*bis*, comma 2, lett. b), *"tutti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*.

Questa seconda disposizione, dunque, che individua quale debba essere l'effetto sostanziale della condotta abusiva, lascia intendere che le operazioni negoziali, gli atti o gli altri comportamenti realizzati dal contribuente, per non integrare un'ipotesi di abuso/elusione, dovranno essere sempre finalizzate all'ottenimento dello specifico vantaggio fiscale consentito e predeterminato dalla norma tributaria; viene comunque lasciato aperto un problema applicativo di raccordo e di interpretazione fra le stesse norme del settore tributario le quali, per esempio, nell'ambito della fiscalità dell'impresa e del lavoro presentano molte contraddizioni che spesso

non orientano univocamente il contribuente dando luogo al raggiungimento di vantaggi fiscali mediante atti non predisposti direttamente ad un fine ma ad un altro similare.

Ed è proprio in relazione alle componenti della <<valida ragione economica>> e del <<vantaggio fiscale indebito>> che si possono ancora rilevare le maggiori incertezze[358], non essendo sempre univoco l'*iter* logico argomentativo adottato dai giudici per pervenire ad una soluzione unica in presenza della medesima operazione economica.

Tant'è vero che, anche in merito all'operazione di *stock lending agreement* si è, a volte, giunti a sancirne la natura abusiva per assenza di valide ragioni extrafiscali ed, altre volte, sempre in presenza del medesimo sistema di scambio, se n'è sancita la piena conformità alla legge o perché veniva stabilito che l'operazione economica, sostanzialmente speculativa, fosse in grado di far ottenere un guadagno a fronte di un rischio o comunque perché – come correttamente va fatto – veniva attribuito dai giudici tributari l'onere della prova dell'inesistenza della valida ragione economica in capo all'amministrazione finanziaria, la quale, però, non era in grado di sconfessarne il substrato e la causa economica.

Altre volte, infine, veniva disconosciuta la natura abusiva e riconosciuta quella delittuosa riconducibile alla fattispecie di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000[359].

---

358 Vedi, sul punto, Trib. Trento, sentenza n. 571 del 29 Settembre 2011 e CTP Treviso, sentenza n. 114 del 16 Dicembre 2010 che qualificano le operazioni di *stock lending* quali abusive; diversamente la CTP di Milano con sentenza n. 154 del 4 Luglio 2011 non rinviene la natura abusiva in queste operazioni, richiamando l'amministrazione finanziaria ad un controllo e ad un accertamento maggiormente specifico, dal momento che rimane sempre suo onere quello di dimostrare la natura elusiva dell'operazione, sconfessando l'esistenza di un substrato economico diverso da quello del risparmio fiscale.

359 Si fa riferimento a Corte Cass., Sez. Un., sentenza 19 gennaio 2011, n. 1235,

Dunque, permane ancora un problema di sostanziale identificazione dell'operazione posta in essere che, a seconda di come verrà considerata dal giudice, - molto spesso sprovvisto anche delle competenze tecniche adatte-, non potrà, nonostante l'espressa previsione normativa che depone, oggi, per l'irrilevanza penale delle condotte abusive, distinguere facilmente fra un comportamento <<simulato>> punito penalmente, da uno <<inesistente>> o coerente alla normativa tributaria ma privo di <<valide ragioni economiche>>.

Ciò significa che l'art. 10-*bis*, non presentando un elenco tassativo delle operazioni negoziali abusive, identificandone il contenuto, ha mantenuto una terminologia solo astrattamente volta a sottrarre appigli interpretativi alla tesi della rilevanza penale dell'elusione fiscale, che verrebbe trasformata e interpretata dal giudice, in concreto, quale atto di evasione fiscale.

Infatti, se, per esempio, sosteniamo che elementi passivi fittizi non siano solo quelli inesistenti (per coì dire, *in rerum natur*a) ma anche quelli indeducibili ai sensi della disciplina tributaria, sarebbe possibile ritenere integrato il reato di dichiarazione infedele *ex* art. 4 anche laddove il contribuente abbia indicato elementi passivi formalmente esistenti, ma risultanti da condotte elusive inopponibili all'Amministrazione finanziaria.

E questo stesso dubbio è stato fatto proprio anche dalla sentenza 7 ottobre 2015, n. 40272, qui richiamata, dato che i giudici, nonostante nel caso concreto abbiano riconosciuto la sussistenza di un comportamento elusivo non penalmente rilevante - dotato di un

---

ove tra l'altro, era insorto un problema interpretativo in ordine alla possibilità di intravedere in questo comportamento non solo la frode fiscale ma anche la truffa ai danni dello Stato; con commento di F.T. COALOA, *Frodi carosello: le Sezioni Unite escludono il concorso tra i reati di frode fiscale e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato*, in *Rubr. Dir. pen. Trib.*, 2011, pag. 77 e ss.

carattere di residualità rispetto all'evasione -, affermano che la nuova disciplina in materia di abuso del diritto e evasione (d.lgs. n. 128/2015 e d.lgs. n. 158/2015) lascia <<*impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i requisiti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive. Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi che operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione*>>.

La Suprema Corte si riferisce evidentemente a quelle operazioni, relative, ad esempio, al commercio di <<bare fiscali>>, alla disciplina *Cfc* o del *transfer pricing* che violano un preciso divieto posto da una specifica norma a fini antielusivi, divieto che, se non rispettato, in relazione alle modalità con cui viene posta in essere l'operazione negoziale, potrebbe integrare l'ipotesi di illecito e quindi, sussistendone le condizioni, di evasione penalmente rilevante.

In conclusione, sebbene in seguito alla novella del 2015 si sia cercato anche coraggiosamente di calare un sipario definitivo sulla questione della rilevanza penale dell'abuso del diritto e dell'elusione, appare evidente che bisognerà attendere ancora, nel lungo termine, il responso dell'applicazione pratica da parte della giurisprudenza e non più in punto di attribuzione della rilevanza penale dell'abuso, ma di qualificazione delle singole operazioni negoziali, dato che da esse, dalla loro intrinseca ed oggettiva natura, dipenderà la sorte del contribuente in Tribunale[360].

360 Del resto, non va nascosto come anche alcuna dottrina non sia apparsa pienamente favorevole ad una totale eliminazione dell'abuso del diritto dall'alveo del penalmente rilevante a fronte della pericolosità per il Fisco che può comunque derivare dalla sottrazione <<lecita>> di imposte, cfr. G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem*, *op. cit.*, pag. 955.

Perciò, si capisce che assumeranno particolare rilievo in futuro gli strumenti di *compliance,* come l'instaurazione di un contraddittorio preventivo tra Fisco e contribuente e le regole dell'interpello, ancor di più della ripartizione dell'onere della prova.

Infine, un cenno a margine, va fatto al regime intertemporale.

Sebbene la formulazione dell'art. 10-*bis*, comma 13, l. non appaia ben redatta: <<*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*>> e insuscettibile di fornire indicazioni precise e chiare all'interprete, occorre domandarsi se la disposizione in discorso dia luogo a una vera e propria *abolitio criminis ex* art. 2,2° comma, c.p..

Per giungere ad una soluzione, possiamo prendere in considerazione ancora la sentenza della Corte di Cassazione, n. 40272/2015, più volte richiamata.

La Corte, in realtà, non assume una posizione esplicita al riguardo, ma il dispositivo è suggestivo in tal senso, dato che la formula terminativa utilizzata è <<*il fatto non è più previsto dalla legge come reato*>>. e, soprattutto, la trama argomentativa dà conto di una costruzione ermeneutica nella quale le condotte abusive vengono colte come estremi non più compresi nelle fattispecie astratte.

Insomma, mediante l'innalzamento delle soglie di punibilità e l'espressa previsione della penale irrilevanza del comportamento abusivo/elusivo, si verrà a creare una *abrogatio crimins* parziale per tutti quei contribuenti che non siano stati raggiunti da una sentenza definitiva, i quali andranno assolti <<*perchè il fatto non è più previsto dalla legge come reato*>> ai sensi dell'art. 530, comma 1° del c.p.p..

Qualora invece già condannati, con sentenza passata in giudicato, potrebbero tutt'al più, richiedere al giudice dell'esecuzione

la revoca della sentenza di condanna ex art. 673 c.p.p., con conseguente cessazione dell'esecuzione della pena principale, delle pene accessorie e degli altri effetti penali della condanna.

4.1. Reati tributari e doppio binario sanzionatorio: una violazione del divieto di *ne bis in idem.*

La seconda particolare problematica che interessa oggi il diritto penal-tributario, della quale se ne vuole far qui menzione, riguarda il divieto di *bis in idem* e l'assetto attuale del sistema del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, anche alla luce dei più recenti interventi della giurisprudenza sovranazionale e domestica.

Nel riformare il sistema punitivo tributario con il d.lgs. n. 158/2015, il legislatore sembra non avere avvertito l'esigenza di offrire un rimedio alla violazione del principio di *ne bis in idem* ed ha demandato ancora il compito di dirimere la questione alla giurisprudenza nazionale, la quale appare oscillante sul punto.

Successivamente all'emanazione della nota sentenza *Grande Stevens* della Corte di Strasburgo[361], i reati tributari sono stati

361 Sul punto, cfr. E. SCAROINA, *La giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. Pen.*, 2015, pag. 2910 e ss; A. ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. Comm.*, 2014, pag. 855 e ss; F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen e proc.*, 2014, pag. 614 e ss; G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: prime riflessioni degli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento italiano*, in www.penalecontemporaneo.it, del 30 giugno 2014; F. VIGANO', *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte Edu)*in www.penalecontemporaneo.it, del 30 giugno 2014; G.M. FLICK – V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, *op. cit.*, pag. 953 e ss; A.F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per la violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in

direttamente coinvolti, insieme ai reati dei mercati finanziari, dalle problematiche afferenti alla compatibilità della disciplina normativa vigente con il principio del divieto di *ne bis in idem.*

Quasi inconsapevolmente, il settore penal-tributario è diventato la fucina di un vivace dibattito sulla creazione di un nuovo sistema giuridico che disconosca il regime attuale del doppio binario, per orientarsi verso i principi di ragionevolezza, equità e giustizia sostanziale, prevedendo l'apertura di un solo processo a fronte dello stesso fatto posto in essere.

Ed è proprio il principio del divieto di *ne bis in idem*, al quale recentemente le Corti Europee[362] hanno attribuito il giusto valore, che è stato individuato quale idoneo criterio da utilizzare per imporre un limite alla potestà punitiva dello Stato, sia per porre un argine al ricorso del legislatore ad un doppio sistema sanzionatorio, che spesso, oltre alla sanzione pecuniaria e detentiva, ha visto anche l'applicazione congiunta della confisca sia quale sanzione amministrativa che come pena accessoria o misura di prevenzione[363], sia per ribadire il principio per il quale uno stesso soggetto non possa essere processato più volte per il medesimo fatto storico, inteso nella sua dimensione concreta e non più solo astratta.

Osservando lo scenario normativo penal-tributario, notiamo subito come esso sia stato per molto tempo governato dalla primaria regola del cumulo tra la sanzione penale ed amministrativa, nonostante le modifiche apportate con il d.lgs. n. 74/2000 che sancendo il principio di specialità all'art. 19, avrebbe dovuto, almeno

www.penalecontemporaneo.it, del 9 marzo 2014.

362 Si vedano, oltre al caso *Grande Stevens c. Italia* del 4 marzo 2014, tre sentenze del 20 maggio 2014: *Glanz c. Finlandia*, n. 37394/11; *Hakka c. Finlandia* n. 758/11; *Nykanen c. Finlandia* n. 11828/11.

363 Cfr. V. MANES, *L'ultimo imperativo della politica criminale:* nullum crimens sine confiscatione, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 2015, pag. 1259 e ss.

astrattamente, evitare problematiche connesse alla duplicazione della sanzione.

Anche alla luce delle intervenute sentenze della Corte di Strasburgo ispirate ad un approccio sostanzialistico nella qualificazione della sanzione[364], sembrerebbe che, in realtà, la regola del doppio binario sanzionatorio cumulativo non sia mai venuta meno e, ciò, non tanto per un difetto intrinseco dell'art. 19, ma proprio in virtù del fatto che, per perseguire finalità di prevenzione generale e di recupero del gettito fiscale, la giurisprudenza domestica abbia avallato la duplicazione della sanzione, determinando così un'involuzione del sistema penal-tributario[365].

Del resto, è semplice accorgersi che l'utilizzo del doppio binario sanzionatorio per il medesimo fatto, non orientato al rispetto del divieto di *ne bis in idem*, continua a sollevare ampi dubbi in termini di ragionevolezza del sistema e di giustizia sostanziale.

A livello sovranazionale il doppio binario sanzionatorio si pone in contrasto con il principio di *ne bis in idem* previsto sia dall'art. 50 della Carta Fondamentale dei diritti dell'Unione Europea[366] che

364 La Corte Edue e la Corte di Giustizia adottano da sempre un metodo di interpretazione sostanzialistico. Solo avendo consapevolezza della preferenza che le Corti accordano a questo criterio per interpretare il diritto si possono cogliere i principi affermati nei casi più importanti (*Grande Stevens*, *Hakka, Nykanen* etc.). Il primo e fondamentale è che sanzione penale e altra sanzione afflittiva, pur formalmente qualificata come amministrativa dalla legislazione nazionale di uno Stato, non possono essere applicate allo stesso soggetto e per fatti sostanzialmente identici.

365 Cfr. P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto di* ne bis in idem *alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2016, pag. 23 e ss.

366 Art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea: <<*Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge*>>. Per un approfondimento sull'art. 50 CDFUE, vedi J.STALBERG, *Zum Anwendungsbereich des Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europaisch en Union*, Frankfurt am Main, 2013. Per i riflessi penalistici della norma, si rimanda invece a S. MANACORDA, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e CEDU: una nuova topografia delle garanzie penalistiche*

dall'art. 4, prot. 7 della Carta Europea dei diritti dell'Uomo[367].

Ebbene: nonostante vi sia ormai un indirizzo alquanto consolidato della Corte EDU in materia proprio di divieto di *ne bis in idem*, il legislatore italiano, al momento di revisionare l'intero sistema punitivo tributario con il d.lgs. n. 158/2015, non ha affatto offerto un rimedio, anzi ha creato un sistema che ha già iniziato a porre diversi problemi in punto di compatibilità con i principi costituzionali[368].

---

in Europa?, in *La Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, a cura di V. MANES – V. ZAGREBELSKY, Milano, 2011, pag. 147 e ss; G. SALCUNI, *L'europeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, Milano, 2011, pag. 411 e ss; L.M. DIEZ PICAZO JIMENEZ- A. NIETO MARTIN, *Los derechos fundamentales en el derecho penal europeo*, Madrid, 2010; F. PALAZZO, *Charte européenne des droits fondamentaux et droit penal*, in *Rev. sc. Crim.,*, 2008, pag. 1 e ss.

367 Art. 4, prot. 7, CEDU: <<Diritto di non essere giudicato o punito due volte>> <<*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione*>>. Sui problemi relativi alla diretta applicabilità della Carta EDU, si rimanda per tutti a F. PALAZZO, *Europa e diritto penale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2011, pag. 657 e ss.

368 Anche se la sentenza afferisce alla legittimità costituzionale dell'art. 187-*bis* del TUF con l'art. 117 Cost., in rapporto all'art. 4, protocollo 7, CEDU, il richiamo è importante per sottolineare come recentemente la Corte Costituzionale si stia mostrando particolarmente cauta nel valutare la compatibilità del sistema sanzionatorio italiano con il divieto di *ne bis in idem*, vedi Corte Cost., sentenza 12 maggio 2016, n. 102. Dottrina successiva ha poi auspicato che il giudice di merito iniziasse ad applicare direttamente l'art. 50 CDFUE che, in virtù della clausola di equivalenza *ex* art. 52 CDFUE recepisce l'art. 4, prot. 7 della CEDU; sul punto F. VIGANO', Ne bis in idem *e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in www.penalecontemporaneo.it, del 16 maggio 20016, pag. 5. Da ultimo, si veda anche la sentenza del Tribunale di Monza del 23 dicembre 2016 che ha sollevato questione di compatibilità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per contrasto con l'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, <<*nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione*

A complicare ancora di più il quadro, è intervenuta la giurisprudenza di legittimità che, nella maggior parte dei casi, continua ancora oggi ad avallare il sistema del doppio binario[369].

4.1.1. Principio di specialità e divieto di *ne bis in idem* sostanziale: ancora nessuna certezza.

Prima di analizzare ancor più nello specifico le questioni di interesse problematico, è opportuno inquadrare il tema, prendendo le mosse dal meccanismo di contemperamento fra illeciti penali ed amministrativi previsti dal legislatore in materia sanzionatoria tributaria, partendo, dunque, dal principio di specialità.

Il suddetto principio si afferma in materia tributaria nel contesto di grande cambiamento che ha segnato la riforma del 2000.

Se, infatti, l'indirizzo politico-criminale della l. n. 516/1982 era focalizzato sull'anticipazione della sanzione penale, in un'ottica di pan-penalizzazione del sistema, il d.lgs. n. 74/2000 ha, invece, optato per un restringimento del catalogo delle fattispecie ai reati più gravi, lasciando così al sistema punitivo amministrativo sia il compito di garantire il rispetto degli obblighi previsti dalla normativa del settore a tutela del bene strumentale della <<trasparenza fiscale>> e dell'accertamento quale attività funzionale dell'amministrazione finanziaria[370], sia quello di predisporre sanzioni amministrative adeguate per tutti i casi in cui il comportamento illecito non avesse

Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli>>

369 Cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 21 aprile 2016 (dep. 22 giugno 2016), n. 25815; Corte Cass. Sez. V Pen. ord. n. 1782/2015.

370 L. DEL FEDERICO, *Evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo fiscale*, in G. INSOLERA, R, ACQUAROLI (a cura di), *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale. Atti del convegno*, Jesi 22-23 ottobre 2004, Milano, 2005, p. 13 ss.

superato le soglie di punibilità.

Ed in questo, nel d.lgs. n. 472 del 1997 si riconosceva già la connotazione para-penalistica dell'illecito amministrativo tributario, mediante il quale, peraltro, venivano fatte proprie le stesse garanzie approntate dalla legge n. 689/1981[371].

A fronte della rimodulazione del sistema punitivo in materia tributaria, il rapporto fra illecito penale e amministrativo veniva strutturato ponendo un'alternativa nell'uso della sanzione che poteva essere o penale, nei casi previsti dal d.lgs. n. 74/2000 o amministrativa[372], nel tentativo, poi, di assicurare la corretta applicazione dei principi fondamentali di sussidiarietà e di *extrema ratio* del diritto penale.

Logica conseguenza di questa impostazione non poteva che essere la predisposizione di uno strumento normativo atto a creare un raccordo fra illecito amministrativo e illecito penale senza creare duplicazioni della risposta punitiva; ed è proprio per questo che si è scelto di introdurre l'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000, per garantire l'applicazione di una sola norma e, dunque, di una sola sanzione[373].

L'art. 19, comma 1, definisce, in pratica, un presupposto del concorso apparente di norme di cui all'art. 15 del c.p. e, successivamente, un criterio di individuazione o di <<prevalenza>> dell'unica disposizione applicabile tra le diverse (solo in apparenza) concorrenti, consistenti principalmente nel criterio di specialità.

---

371 Cfr. S. RIONDATO, *Art. 1 – Oggetto*, in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, (a cura di MOSCHETTI- TOSI), Padova, 2000, pag. 29 e ss; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, pag. 295

372 Cfr. P. ALDOVRANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, *op. cit.*, pag. 148.

373 A. VALLINI, *Il principio di specialità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, *op. cit.*, pag. 271.

In concreto, la norma richiede che si dia atto di un confronto logico e formale fra le fattispecie astratte senza che si possa dare spazio a valutazioni del fatto nella sua concreta materialità[374], ragione per cui sarà possibile riscontrare un rapporto di specialità tutte le volte che, una delle due fattispecie, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell'altra, dunque, in base ad una valutazione <<strutturale>>, presenti uno o più elementi specializzanti, o per specificazione o per aggiunta[375].

Seguendo tale principio, il sistema repressivo tributario avrebbe dovuto accordare la tendenziale prevalenza alle fattispecie penali solo in virtù della presenza di due elementi specializzanti che, nel porre una gradazione alle risposte sanzionatorie, caratterizzano i reati tributari: 1) la sussistenza del dolo di evasione; 2) in relazione alla condotta considerata, anche il superamento delle soglie di punibilità.

Nel caso di specie, la questione si complica in quanto il rapporto di specialità non è semplicemente unilaterale ma bilaterale poiché vi è, allo stesso tempo, un rapporto di genere a specie per il quale è necessario fare riferimento al principio di *ne bis in idem* sostanziale per risolvere i contrasti.

---

374 Si rimanda, *ex multis*, a M. ROMANO, *Il rapporto tra norme penali*, Milano, 1996, pag. 198; A. PAGLIARO, *Relazioni logiche ed apprezzamenti di valore nel concorso di norme penali*, in *Atti nell'Accademia di Scienze, lettere e arti di Palermo*, 1977, XXXV, 335 ss; F. ANTOLISEI, *Concorso formale di reati e conflitto apparente di norme*, in *Giust. Pen.*, 1942, pag. 611 per le questioni attinenti al concorso apparente o formale di norme che qui non è possibile affrontare nello specifico; per i nessi problematici fra illecito amministrativo e penale, in giurisprudenza Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 20 marzo 2008, n. 215116; per la dottrina più recente sul confronto tra illecito penale e amministrativo, G.M. FLICK, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative*, *op. cit.*, pag. 953; F. VIGANO', *Doppio binario sanzionatorio e* ne bis in idem*, verso l'applicazione diretta dell'art. 50 della Carta*?*, op. cit.*, pag. 8.

375 Di recente anche Corte Cass., Sez. Un. 28 ottobre 2010, (dep. 21 gennaio 2011), n. 1963

Ciò significa che, in teoria, il corretto utilizzo di tale criterio avrebbe potuto risolvere l'*impasse* sia prima dell'intervento legislativo del 2015, sia prima dell'intervento della giurisprudenza della Corte EDU.

Tuttavia, va dato atto che la giurisprudenza di legittimità italiana non appare ancora oggi propensa a riconoscere appieno il divieto di *ne bis in idem*, lasciando al solo principio di specialità il compito di disciplinare il concorso apparente di norme nel settore sanzionatorio tributario, soprattutto in relazione alle fattispecie più controverse, quali l'omesso versamento IVA che, come abbiamo visto, presenta ancora potenziali margini di conflitto con il principio di offensività.

In particolare, le Sezioni Unite[376], intervenute a risolvere un contrasto in merito all'applicazione temporale dei fatti di omesso versamento IVA, hanno analizzato i rapporti tra reato ed illecito amministrativo di omesso versamento, escludendo che fra le due fattispecie vi possa essere un rapporto di specialità, ritenendo, invece, che si dovesse parlare di <<progressione illecita>> del fatto.

376 Si veda, Corte Cass., Sez. Un, sentenza 28 marzo 2013, n. 37425 ove viene affermato che << *pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (entro le date del 30 settembre ovvero del 31 ottobre) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta. Le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in termini non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale [...] costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa*>>.

Nonostante, dunque, le Sezioni Unite avessero ritenuto sussistente un rapporto di <<progressione>> tra illecito amministrativo e reato, hanno altresì negato l'esistenza di un concorso apparente di norme fra le due fattispecie, escludendo qualunque operatività del principio di specialità, a discapito delle più elementari esigenze di garanzia del cittadino.

Il problema è che proprio a fronte del riconoscimento di una <<progressione illecita>> del fatto, anche senza volere scomodare l'art. 19, l'identità di un fatto[377], intesa nella sua effettiva materialità, dovrebbe proprio fungere da limite invalicabile alla duplicazione della sanzione, dunque, in accordo con il divieto di *ne bis in idem*[378]

Più recentemente, la sentenza della III Sez. Pen. della Corte di Cassazione del 21 aprile 2016, n. 25185[379], nonostante abbia fatto un passo avanti, accertando l'effettiva violazione del *ne bis in idem* in materia di omesso versamento IVA, si limita ad auspicare che i tribunali di merito possano conferire alla disciplina nazionale un'interpretazione conforme all'art. 50 CDFUE per risolvere

377 Si rimanda a, A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto penale dell'economia*, 2016, pag. 669 e ss.

378 A sostegno di questa argomentazione, si ricorda Corte Cass.,Sez. III Pen., sentenza 8 febbraio 2012, n. 18757, ove si afferma che: <<*Non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta fra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto. Il comportamento illecito tenuto dal soggetto è, in effetti, il medesimo; e tanto le sanzioni amministrative tanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva (il mancato versamento all'erario) rivolta sul medesimo oggetto materiale (le ritenute certificate). Parimenti irrilevante è la diversità dei termini di adempimento prevista dalle due norme, perché l'enucleazione di due differenti termini di versamento non può influire, a livello penalistico, sulla fisionomia di una fattispecie penale e sul disvalore della stessa. Si tratta di un dato estrinseco che non incide sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica*>>.

379 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 21 aprile 2016, n. 25815 con commento di F. VIGANO', *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in www.penalecontemporaneo.it del'11 luglio 2016.

l'emblematico problema, ma non provvede direttamente a proporre una soluzione generale per due ordini di ragioni: in punto di fatto, perché non appariva chiara la questione posta alla sua attenzione; in punto di diritto, si astiene dal sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. ricollegandosi alla sentenza della Corte Costituzionale n. 102 del 2016 che, nel dichiarare inammissibile una questione praticamente identica, aveva sottolineato come fosse unica prerogativa del legislatore l'intervento in materia per porre rimedio alle frizioni generate dal doppio sistema sanzionatorio.

A dire il vero, però, la giurisprudenza sia di merito che di legittimità, non dovrebbe attendere che la soluzione finale venga approntata da parte della Corte Costituzionale o del legislatore, poiché, anche in un sistema governato dal principio di specialità di cui all'art. 19, troviamo già presenti tutti gli strumenti volti a prevenire ed evitare la duplicazione sanzionatoria per il medesimo fatto[380].

Detto ciò, sembra comunque che la giurisprudenza preferisca optare per il raggiungimento di finalità retributive e di prevenzione generale *distorta*, dando preferenza alla duplicazione normativa.

Non era, dunque, fuori dubbio che l'intervento delle Corti Europee sarebbe giunto per tentare di porre fine al conflitto fra la normativa europea e le fonti sovranazionali.

4.1.2 La Corte Europea dei diritti dell'Uomo: i criteri *Engel* quale parametro di qualificazione della natura della sanzione.

La Corte EDU è, infatti, intervenuta più volte, non solo nei confronti dell'Italia ed in relazione specifica al diritto sanzionatorio

380 Cfr. M. DOVA, Ne bis in idem *e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in www.penalecontemporaneo.it, dell'11 dicembre 2014.

tributario, per dichiarare che il doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo violi il principio di *ne bis in idem*.

Il principio fondamentale che vuole affermare la Corte EDU[381], al di là di come poi sia intervenuta concretamente nella soluzione di ogni caso, è che la duplicazione processuale sull'*idem factum* si pone in contrasto con le norme della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e, in particolare, con l'art. 4, prot. 7, per contrasto con il *ne bis in idem*.

Sul piano delle affermazioni di principio, comunque, la Corte EDU continua a richiamare, con le dovute evoluzioni, quanto stabilito nella ben nota sentenza della Grande Camera, nel caso *Engel c. Paesi Bassi*[382]. Ed infatti, per stabilire, al di là delle *etichette* formali

381 *Ex* multis, Corte Eur. Dir. Uomo, Grande Camera, sentenza 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia,* la quale è davvero molto interessante, poiché, a differenza delle sentenze precedenti pone un freno all'applicazione incontrollata dell'art. 4, prot. 7 della CEDU in materia di *ne bis in idem*, giungendo, innanzi alla presenza di più Stati costituiti (ricordiamo che Germania, Turchia, Regno Unito e Paesi Bassi non hanno ratificato il protocollo), ad ammettere solo in linea di principio che lo Stato membro non può predisporre misure sanzionatorie eccessivamente afflittive per il cittadino e lasciando ad esso potestà in merito alle modalità con cui costruire un sistema sanzionatorio. Qui, non afferma nulla di negativo rispetto al doppio binario sanzionatorio ma auspica che per alcuni delitti, quali quelli concernenti gli abusi del mercato o i reati tributari vi possa essere un'unificazione del processo quando vengono contestati sia l'illecito amministrativo che quello penale; infatti la Corte EDU afferma che il modo più sicuro per assicurare il rispetto dell'art. 4 prot. 7 sarebbe la previsione di un meccanismo in grado di unificare, in qualche stadio della procedura, i due procedimenti sanzionatori, in modo tale da garantire l'irrogazione delle differenti sanzioni da parte di un'unica autorità e nell'ambito di un unico processo. Peraltro, la sentenza ribadisce subito che la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili; Corte Eur. Dir. Uomo, Quarta Sezione, sentenza 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*; Corte Eur. Dir. Uomo, Quinta Sezione, sentenza 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*; Corte Eur. Dir. Uomo, Quarta Sezione, sentenza 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*.

382Corte Eur. Dir. Uomo, *Engel c. Paesi Bassi*, sentenza 8 giugno 1976. Tuttavia, occorre precisare che tale giurisprudenza è stata notevolmente arricchita, per un verso, dai successivi orientamenti che hanno tentato di definire, anche nei

adoperate dai legislatori nazionali, quando una sanzione abbia o meno natura penale, la Corte EDU fa uso dei tre criteri imprescindibili elaborati proprio in seno alla decisione sul caso *Engel*:1) la qualificazione giuridica della violazione all'interno di un ordinamento nazionale; 2) la natura effettiva della violazione; 3) il grado di afflittività della sanzione medesima; criteri adottati successivamente anche dalla CGE[383].

Dunque, la Corte EDU punta a metter luce sul reale finalismo punitivo perseguito mediante l'apparato sanzionatorio prescelto dal legislatore, inducendo gli ordinamenti ad indagare oltre al dato formale per giungere all'identificazione del valore e del fine sostanziale sotteso a ciascuna sanzione.

Per quanto riguarda in particolare la materia tributaria, appare complicato potere escludere che le sanzioni amministrative previste a carico del contribuente *ex* d.lgs. n. 471/1997 abbiano natura penale e ciò proprio, in ragione del fatto che il legislatore ha scelto di attribuire

---

reciproci rapporti, i singoli sotto-criteri, e, per altro verso, da altre pronunce che hanno introdotto ulteriori criteri, anche processuali,di qualificazione della materia penale. In dottrina, *ex multis*, V. MANES, *Introduzione. La lunga marcia della Convenzione europea ed i "nuovi" vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in V. MANES-V. ZAGREBELSKY (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano, op. cit.*, pag. 38 e ss; D. HARRIS M.-O'BOYLE-C. WARBRICK, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, 2009, pag. 204 e ss.; A. ESPOSITO, *Il diritto penale "flessibile". Quando i diritti umani incontrano i sistemi penali*, Torino, 2008, pag. 307 e ss; E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, *op. cit.*, pag. 39 e ss; A. BERNARDI, *Art. 7. <<Nessuna pena senza legge>>*, in *Commentario della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, a cura di S. BARTOLE, B. CONFORTI, G. RAIMONDI, Padova, 2001, pag. 249 e ss.; M. DELMAS-MARTY, *La matière pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal*, in *Rév. Sci. Crim.*, 1987, pag. 820 e ss.; C.E. PALIERO, *"Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" a una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. proc. Pen*., 1985, pag. 894 e ss.; V. ZAGREBELSKY, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità in materia penale*, *op. cit.*, pag. 74 e ss.

383 CGE, causa C-617/10, *Åklagaren c. Hans Åkelberg Fransson* del 2013.

alla stessa sanzione amministrativa finalità repressive e general-preventive in modo analogo a quanto fatto regolando la sanzione penale.

In seconda istanza, per stabilire se sussista una violazione del divieto di *ne bis in idem*, la Corte EDU, dopo avere evidenziato la natura eminentemente penale della sanzione amministrativa anche in campo tributario[384], mira a mettere particolarmente in risalto tre specifici aspetti: 1) se i fatti aventi rilevanza penale sono i medesimi per i quali viene contestato anche l'illecito amministrativo; 2) se sia stata pronunciata una sentenza definitiva; 3) se vi sia stata anche una duplicazione dei procedimenti.

Ed in particolare, in una specifica sentenza,[385]le cui argomentazioni fondamentali sono state precedentemente elaborate dalla CGE, la Corte EDU dà atto di un preciso concetto di *same offence*, ovvero di stesso reato e afferma che il confronto fra norme incriminatrici non deve essere di tipo logico-formale come avviene per il principio di specialità, in relazione al quale si pone l'accento in particolare sulla struttura astratta della fattispecie, bensì sulla sua concreta materialità, poiché altrimenti si finirebbe per svilire la portata stessa dell'art. 4, prot. 7, della CEDU.

Per quanto attiene alla materia tributaria, poi la Corte EDU nella sentenza *Kiiveri c. Finlandia*, precisa che, per verificare la violazione del *ne bis in idem*, è necessario, oltre ad accertare che i processi abbiano coinvolto la medesima persona, che il fatto storico alla base sia lo stesso, qualificato non solo nella sua dimensione

384 Cfr. Corte Eur. Dir. Uomo, Grande Camera, *Jussila c. Finlandia*, sentenza 23 novembre 2006.

385 Corte Eur. Dir. Uomo, Grande Camera, *Sergei Zolothukin c. Russia*, 10 febbraio 2009; specificamente per la materia tributaria, vedi CGE, C-261/09,16 novembre 2010.

storico-naturalistica, ma anche normativa, poiché altrimenti si finirebbe per utilizzare un criterio del tutto distaccato dalla dimensione giuridica, con esiti anche contrari a quelli auspicati.

Una particolare nota riguardante il soggetto agente che deve essere il medesimo afferisce con la problematica attinente alla responsabilità degli enti. Abbiamo detto, infatti, che non vi può essere violazione del *ne bis in idem* quando non ci sia coincidenza soggettiva tra chi è coinvolto nel procedimento amministrativo ed in quello penale.

Allo stato degli atti, dunque, in attesa che si elabori una modifica al catalogo dei reati-presupposto del d.lgs. n. 231/2001, non vi sarà alcuna violazione del divieto di *ne bis idem* qualora l'illecito amministrativo o penale tributario sia stato commesso nell'ambito di una società o di un ente, dal momento che l'art. 7 del d.l. 269/2003, proprio per evitare che l'ente, che è il titolare sostanziale dell'interesse derivante dall'illecito penale, possa andare esente da qualunque risposta sanzionatoria, stabilisce che le sanzioni amministrative inerenti al rapporto fiscale proprio delle società o degli enti con personalità giuridica, siano esclusivamente a carico di questi ultimi.

Ebbene, al di là del fatto che i criteri di attribuzione della responsabilità fra singolo individuo ed ente non appaiono completamente equilibrati, in quanto la risposta sanzionatoria penale e, dunque, quella concretamente più afflittiva rimane in capo esclusivamente alla persona fisica, al momento non vi è una violazione della garanzia del *ne bis in idem*.

4.1.3. Le oscillazioni della giurisprudenza domestica e una soluzione *de jure condito*.

E' facilmente immaginabile che sul piano nazionale le ricadute delle decisioni della Corte EDU e della CGE non si sono fatte attendere, anche se, ad oggi, non hanno prodotto un vero e proprio cambiamento.

Infatti, come già anticipato, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 102/2016, quando è stata chiamata a pronunciarsi sulla presunta illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per contrasto diretto con l'art. 117 e in via mediata con l'art. 4, prot.7 CEDU, ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione, affermando che le modifiche inerenti la materia sono di esclusiva prerogativa del legislatore e che la Corte Costituzionale, nel rispettare la separazione dei poteri non possa pronunciarsi; la Corte di Cassazione, fino alla sentenza del 21 aprile 2016 n. 25815 è sembrata altresì molto restìa, non tanto nel riconoscere che vi siano elementi di incompatibilità del doppio binario punitivo in materia penal-tributaria con il divieto di *ne bis in idem*, ma nell'approntare delle soluzioni efficaci.

Infatti, la Corte di Cassazione, nella sentenza in questione, proprio in materia di omesso versamento IVA, dopo avere chiarito che non si possa fare diretta applicazione dell'art. 4, prot. 7, CEDU nel nostro ordinamento, annulla con rinvio la questione al Tribunale di merito di Asti[386], il quale aveva disposto di non doversi procedere *ex*

386 Il Tribunale di Asti riteneva che nulla ostasse ad una applicazione diretta dell'art. 649 c.p.p. al di là dei limiti apparentemente segnati dal suo tenore letterale. E ciò sulla base di un'interpretazione analogica del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 649 c.p.p., il quale viene ritenuto dal Giudice, conformemente a quanto osservato delle Sezioni unite, <<*principio generale che attraversa ogni ramo del diritto, sostanziale e processuale, e che è parte integrante della generalità degli ordinamenti giuridici*>>. Al fine sia di sollevare una questione di legittimità costituzionale, sia di effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Lussemburgo, il giudice di Asti osservava come la

art. 649 c.p.p. in relazione al fatto di omesso versamento IVA dato che già erano state irrogate le sanzioni amministrative per lo stesso fatto.

Ciò che accadrà sarà che il Tribunale tenterà un'operazione di interpretazione conforme dell'art. 649 c.p.p. all'art. 4, prot. 7, CEDU ed all'art. 50 CDFUE, ma, qualora impossibilitata, dovrà risollevare nuovamente questione di legittimità costituzionale auspicando che l'esito finale sia diverso da quello propinato dalla Corte delle Leggi nel maggio del 2016.

Negli ultimi anni, comunque, la Corte di Cassazione ha inteso, però, sempre eludere il problema del doppio binario, soprattutto in materia di omesso versamento IVA, dato che ha decretato l'assenza della violazione della garanzia del *ne bis in idem*, affermando che l'illecito amministrativo tributario, pur essendo in rapporto di progressione illecita con lo speculare reato, non può essere considerato quale <<materia penale>> in quanto le sanzioni differiscono sia in ragione dell'autorità che le irroga sia in relazione al quantitativo della pena pecuniaria[387].

Altre volte, poi, la Corte di Cassazione, al fine di escludere il principio di specialità, ha dichiarato che tra illecito amministrativo e illecito penale vi sia una sostanziale eterogeneità degli interessi tutelati dalle fattispecie.

A tale argomentazione, si potrebbe comunque controbattere affermando che, di là del fatto che dopo la riforma del 2000, il bene giuridico tutelato dai reati tributari sia lo stesso di quello tutelato dagli

---

garanzia di cui all'art. 649 c.p.p., se interpretata analogicamente, potesse operare anche in relazione a un procedimento formalmente amministrativo ma avente sostanzialmente natura penale. A ciò aggiunge che la garanzia del *ne bis in idem* nell'ordinamento italiano avrebbe un ambito di operatività più ampio di quello convenzionale, prescindendo anche dal vincolo dello *stare decisis*.

387 Così Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 8 aprile 2014, n. 20266.

illeciti amministrativi[388], l'interesse giuridico concretamente tutelato da solo non è idoneo a indicare quale sia lo scopo della norma.

Inoltre, se riconosciamo comunque per esistente un rapporto di <<progressione illecita>> tra illecito amministrativo e penale non possiamo non ritenere che sia necessaria l'applicazione del principio di *ne bis in idem* e, di riflesso dell'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000, in quanto, un fatto avente rilevanza penale non può, al contempo, avere rilievo anche nel diritto sanzionatorio amministrativo, poiché nella concreta materialità dei fatto non si riscontra una differenza tra l'omesso versamento del tutto e di una sua parte.

Alla luce di quanto fin qui riportato, non possiamo prendere in considerazione ai fini di una possibile soluzione due elementi: 1) il primo attiene all'inerzia del legislatore sul punto, il quale, anche con la riforma del 2015 non ha, di fatto, apportato alcuna modifica, finanche con una legge interpretativa, volta magari a chiarire la stessa portata dell'art. 19 e dirimere così la questione sulla violazione costante del divieto di *ne bis in idem* nella materia sanzionatoria tributaria; 2) il secondo elemento attiene ad *"un'assenza di dialogo fra le Corti"*, dato che agli avanzamenti interpretativi della giurisprudenza sovranazionale, corrispondono, invece, indietreggiamenti della giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione che, allo stato dell'arte, cercano persino di evitare di affrontare nel merito la vicenda.

Ecco che, nell'indecisione più totale non si può che avanzare *de jure condendo*, la soluzione più semplice e riportare l'intera questione in seno ai principi del diritto penale[389]. Ovvero, bisogna dare

388 Cfr. G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, *op. cit.*, pag. 1312 e ss.

389 Prospettiva suggerita già da M. DOVA, Ne bis in idem *e reati tributari*, *op. cit.*, pag. 8; G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e* ne bis in idem*, op. cit.*,

applicazione concreta al principio di *ne bis in idem* sostanziale quale unico strumento per garantire il soddisfacimento delle esigenze di razionalità e di equità punitiva.

In materia tributaria, peraltro, potrebbero essere proprio le soglie di punibilità a consentire l'individuazione, sul piano del disvalore del fatto tipico, di quale sia la norma in concreto da attivare, evitando così *ab origine* una forma di duplicazione punitiva e, dunque, anche un *ne bis in idem* processuale.

Qualora, invece, non si potesse conferire questa capacità dirimente solamente alle soglie di punibilità, evitando fin dall'apertura dell'accertamento una duplicazione di processi e sanzioni, si potrebbe, *rectius*, dovrebbe, fare appello, almeno fino ad una nuova riforma, al buon senso dell'Amministrazione finanziaria, la quale, dopo avere accertato il disvalore intrinseco alla violazione commessa dal contribuente, nel caso di rilevanza penale del comportamento, dovrebbe limitarsi a recuperare l'imposta evasa e a trasmettere le carte alla Procura, senza irrogare sanzioni amministrative[390].

Considerando che questa soluzione proposta appare sicuramente insufficiente perché conferisce eccessivamente rilievo al comportamento dell'amministrazione finanziaria nel saggiare il concreto disvalore del fatto posto in essere, ed in assenza, come detto di una netta soluzione adottata con la riforma del d.lgs. n. 158/2015, si potrebbe solo sperare, a questo punto, che le cause di esclusione della punibilità sopravvenute previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, come modificato nel 2015, possano essere d'aiuto nell'eliminare casi ed ipotesi di sovrapposizione di processi e sanzioni, dato che esse

pag. 953.

390 Cfr. M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, *op. cit.*, pag. 7.

operano, escludendo la pena, solo con il pagamento della sanzione amministrativa.

Ma anche questa ipotesi pare di non semplice realizzazione poiché l'art. 13, almeno per i fatti sussumibili alle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000, subordina l'esclusione della punibilità al fatto che <<*il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*>>, dunque, ad una sorta di ravvedimento operoso del contribuente in assenza di un tangibile "pericolo".

In realtà, la vera soluzione plausibile risiede proprio nell'applicazione del *ne bis in idem* sostanziale e processuale, che consente già ora di evitare la duplicazione delle sanzione e del procedimento. E forse, questo suggerimento celato fra le righe, è rinvenibile già nella sentenza della Corte di Cassazione, che in una delle sue ultime sentenze ha suggerito di ampliare le maglie interpretative dell'art. 649 c.p.p., per stimolare il necessario intervento risolutivo della Corte Costituzionale.

5. La sentenza *Taricco*: la base legale del diritto penale europeo per la lotta all'evasione fiscale?

Una breve riflessione vuole adesso aprirsi in relazione ad alcuni degli effetti promananti dalla nota sentenza sul caso *Taricco*[391],

391 Cfr. CGE, Grande Sezione, sentenza 8 settembre 2015, C-105/14, resa, in via di interpretazione pregiudiziale *ex* art. 267 del TFUE, sulla domanda proposta dal Tribunale di Cuneo, con ordinanza del 17 gennaio 2014, nel procedimento penale a carico di Ivo Taricco ed altri, imputati di avere costituito ed organizzato un'associazione a delinquere, ai sensi dell'art. 416 c.p., allo scopo di commettere delitti in materia di IVA, realizzati sottraendo al Fisco diversi milioni di euro nel

nel dibattito dottrinale interno che, però, non hanno ad oggetto il possibile innalzamento dei c.d. <<controlimiti>> a fronte dell'incidenza del diritto dell'Unione Europea nel diritto penale nazionale e, in particolare, in relazione al regime della prescrizione, ma che attiene, invece, agli sviluppi del *diritto penale europeo* nella lotta alle frodi.

In realtà, si vuole accentuare un dato positivo, se saputo ben leggere e interpretare: sembrerebbe che questa sentenza, almeno per via giurisprudenziale, abbia consacrato il valore intrinseco dell'art. 325 TFUE, posto nel Capo VI, del Trattato in materia di lotta alle frodi, quale base legale per la lotta alle frodi anche in campo penale.

Non si tratta della prima volta in cui la CGE è intervenuta in tale ambito; infatti già nel 1989, dunque, ancor prima della ratifica del Trattato di Maastricht del 1992, e del processo maggiore unificazione ottenuto con il Trattato di Lisbona del 2007, la Corte è intervenuta ipotizzando possibile un ruolo dell'Unione anche in ambito penale, e,

corso degli esercizi fiscali dal 2005 al 2009, attraverso operazioni d'importazione fittizia di *champagne*, note come <<frodi carosello>>, a fronte dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di società costituite ed utilizzate a questo specifico scopo e denominate <<cartiere>>. In dottrina, per un commento sugli effetti di questa decisione nel nostro ordinamento, si veda, *ex multis*, L. PICOTTI, *Riflessioni sul caso Taricco*, in www.penalecontemporaneo.it, del 24 ottobre 2016; D. PULITANO', *La posta in gioco nella decisione della Corte Costituzionale sulla sentenza Taricco*, in *Riv. Trim. dir. pen. Cont.*, 2016, pag. 228 e ss; V. MANES, *La svolta Taricco e la potenziale <<sovversione del sistema>>: le ragioni dei controlimiti*, in www.penalecontemporaneo.it, del 6 maggio 2016; V. MAIELLO, *Prove di resilienza del* nullum crimen. *Taricco vs. controlimiti*, in *Cass. Pen.*, 2016, pag. 1250; A. GAMBERINI, *La crisi della tipicità. Appunti per una riflessione sulla trasformazione delle giustizia penale*, in www.penalecontemporaneo.it,, del 4 aprile 2016; A. VENEGONI, *La sentenza Taricco: una ulteriore lettura sotto il profilo dei riflessi sulla potestà legislativa dell'Unione in diritto penale nell'area della lotta alle frodi*, in www.penalecontemporaneo.it, del 29 aprile 2015; G. CIVELLO, *La sentenza Taricco della Corte di Giustizia: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato*, in *Arch. Pen.*, 2015, n. 3; S. MANACORDA, *Per la Corte di Giustizia le frodi gravi in materia di IVA si prescrivono troppo in fretta: note minime a prima lettura della sentenza <<Taricco>>*, in *Arch. Pen.*, 2015, pag. 24 e ss.

in particolare per tutelarne gli interessi finanziari[392].

Successivamente, nel 2005, sempre la Corte di Giustizia ha sancito il principio per cui per le materie di stretta competenza dell'Unione Europea, dunque, per quelle appartenenti al c.d. <<Primo Pilastro>>, fosse possibile il ricorso allo strumento della sanzione penale secondo la procedura legislativa ordinaria basata sulla titolarità dell'iniziativa legislativa in capo alla Commissione Europea, annunciando, così, in qualche modo, anche il superamento della ripartizione in pilastri e l'ammodernamento del sistema di promulgazione degli atti in chiave maggiormente democratica[393].

Ciò nonostante, va comunque sottolineato come, ad oggi, l'Unione Europea non abbia una competenza specifica in materia penale, non potendo mai introdurre nuove fattispecie, in violazione della riserva di legge, sancita in Costituzione, all'art. 25 Cost.[394], e rimodulare così le maglie applicative del diritto penale interno.

Eppure, la *primautè* del diritto europeo può anche condizionare l'ambito di applicazione delle fattispecie incriminatrici dell'ordinamento interno, in base al noto meccanismo che impone al giudice nazionale di disapplicare la norma interna contraria a quella europea[395].

A fronte, dunque, del limite normativo posto dalla riserva di legge e, in merito, all'ambito di applicazione diretta dell'art. 325

---

392 Si tratta del caso <<Mais Greco>>, CGE, sentenza 21 settembre 1989, C-68/88, *Commissione c. Repubblica ellenica*, con nota di L. SALAZAR, *Diritto penale e diritto comunitario: la strana coppia*, in *Cass. Pen.*, 1992, pag. 1658.

393 CGE, sentenza del 13 settembre 2005, C-176/03.

394 *Ex multis*, G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto Penale, Parte Generale*, pag. 61; H. JESCHECK, *Possibilità e limiti di un diritto penale per la protezione dell'Unione Europea*, in *Ind. Pen.*, 1998, pag. 22 e ss; G. GRASSO, *Il* corpus iuris *e le prospettive di formazione di un diritto penale dell'Unione Europea*, Milano, 1997, pag. 24; S.RIONDATO, *Competenza penale della Comunità Europea*, Padova, 1996.

395 Si rimanda a CGE, sentenza 9 marzo 1978, c.d. caso <<Simmenthal>>

TFUE, si sono formate due tesi diverse: la prima, che sostiene che l'art. 325 TFE costituisca l'effettiva base legale per gli interventi legislativi nello specifico settore della lotta alle frodi[396], la seconda, invece[397], che sostiene che l'art. 325 TFUE eserciti una funzione solo in relazione agli interventi legislativi in campo extra-penale, rimanendo gli interventi in materia penale vincolati ai limiti ed alle prospettive degli artt. 82 e 83 TFUE.

In base a quale tesi accogliamo, registriamo conseguenze molto diverse; tuttavia, il dato innegabile è che l'art. 325 TFUE conferisce all'Unione Europea un margine di operatività davvero più flessibile ed ampio, poiché non vincola gli interventi legislativi alla <<produzione di norme minime>> comuni, come, invece, richiede l'art. 83 TFUE, che prescrive sempre l'uso dello strumento della direttiva, ma riesce ad incidere nella sostanza delle singole previsioni di legge.

Tant'è vero che, consapevole della portata di questo strumento normativo, la Commissione Europea aveva inteso adottare la proposta di Direttiva PIF (Convenzione a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, in vigore già dal 1995) sulla base dell'art. 325 TFUE, mentre gli Stati, - anche loro consapevoli degli effetti che

396 Spunti di riflessione in tal senso, offerti da L. PICOTTI, *Riflessioni sul caso Taricco*, *op. cit.*, pag. 24;V. MANES, *La svolta Taricco e la potenziale <<sovversione del sistema>>*, *op. cit.*, pag. 15 e ss; A. VENEGONI, *La sentenza Taricco*, *op. cit.*, pag. 7.

397 *Ex multis*, E.M. AMBROSETTI, *La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di disapplicazione dei termini di prescrizione: medioevo prossimo venturo?*, in *Proc. Pen. E Giust.*, 2016, pag. 8 e ss; A. BARGI, *Il singolare funambolismo interpretativo dei rapporti tra diritti dell'UE, diritto nazionale e tutela dei diritti fondamentali nella sentenza <<Taricco>> della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Arch. Nuova proc. Pen.*, 2016, pag. 327 e ss; ne discute in maniera critica ma molto costruttiva, fuori dalle logiche del richiamo retorico al principio di legalità, C. CUPELLI, *Il caso <<Taricco>> e il controlimite della riserva di legge in materia penale*, in *Rivista AIC*, 2016, pag. 23 e ss.

avrebbe avuto questa opzione -, hanno scelto quale fondamento normativo l'art. 83 TFUE.

Ciò che, oggi, accade, dunque, con la sentenza Taricco, è che la Corte di Giustizia adopera proprio l'art. 325 TFUE quale parametro normativo sul quale richiedere la disapplicazione della normativa nazionale in materia di proroga della prescrizione, proprio al fine di tutelare ciò che appare essere divenuto un bene giuridico di rilevanza europea: ovvero l'interesse finanziario dell'UE.

Indirettamente, ciò significa che la CGE ha visto in questa norma proprio il fondamento giuridico della lotta alle frodi a livello comunitario, ponendo le basi implicite per la costruzione di un reale *diritto penale europeo*.

La domanda che lo studioso, nato durante i lavori preparatori al Trattato di Maastricht deve porsi, è, dunque, questa: *la sentenza Taricco è veramente una minaccia per i principi immanenti del diritto penale e, quindi, conseguentemente anche per la sovranità nazionale?*

La risposta che vien da dare in questa sede, in cui si è trattato così brevemente l'argomento è *no*, sebbene sia necessario essere accorti nell'accogliere ora con favore ora con disfavore gli effetti di questa sentenza.

Il penalista deve sempre rimanere vigile ed attento a che vengano sempre salvaguardati i principi fondamentali del diritto penale e, non solo, ma non può accanirsi avverso un provvedimento che, se lucidamente e costruttivamente criticato, può portare ad un nuovo dibattito sull'importanza della creazione di un vero diritto penale europeo.

Ovviamente le velleità di formulazione di un nuovo sistema giuridico europeo da parte degli interpreti, non potranno che essere

insufficienti, almeno finché l'Unione Europea non prenda consapevolezza del fatto che bisogna ripartire dall'Uomo e non dall'economia, per iniziare, anche grazie alla tradizione giuridica derivante dalla CEDU, a reimpostare un diritto *umano* che, se decide di affidarsi alla sanzione, deve cominciare a farlo tutelando prima i diritti inviolabili della persona e, poi, gli interessi economici e fiscali eurounitari.

CAPITOLO II

Le *confische* quali misure patrimoniali di contrasto ai reati tributari realizzati da persone fisiche e giuridiche

Sommario

1. Un'introduzione: le *confische* quale strumento di lotta al *crimine del profitto* e all'evasione fiscale. 2.1. La confisca di prevenzione ed il contribuente <<fiscalmente pericoloso>>. Interpretazioni *de jure condito* e problematiche applicative. 2.1.1. Qual è lo spettro di operatività della confisca di prevenzione avverso il <<contribuente fiscalmente pericoloso>>?. 2.1.2. *(Segue)* Quale rilevanza dei redditi non dichiarati al Fisco per giustificare la lecita provenienza dei beni? Riflessioni critiche a margine della sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 29 maggio 2014, n. 33451. 3.1. Il rapporto tra *voluntary disclosure* e confisca di prevenzione: la *tax non compliance* dei contribuenti. 3.1.1. Gli effetti penali della *voluntary disclosure* e profili di responsabilità degli enti. 4.1. La tassazione dei proventi illeciti: profili dogmatici, problemi applicativi e valori costituzionali. 5.1. Sull'incertezza della natura della confisca di prevenzione: dialogando con le Corti alla ricerca di uno statuto giuridico garantista. 6.1. Natura e funzione della confisca per equivalente nei reati tributari; le ragioni alla base del richiamo all'art. 322-*ter* c.p. 6.2. Il <<profitto>> del reato inteso quale *utile netto*; l'imposta evasa e l'oggetto della confisca per equivalente. 6.2.1. L'illecito risparmio di imposta tra confisca diretta e per equivalente. Le forzature ermeneutiche della Corte di Cassazione per applicare la confisca nei confronti dell'ente per reati tributari.6.3. L'applicabilità del sequestro e della confisca per equivalente nei confronti dell'ente per reati tributari commessi a suo interesse e vantaggio. Un percorso à rebours; l'orientamento favorevole. 6.3.1. Il caso Unicredit e l'inapplicabilità della confisca per equivalente per reati tributari. Le frodi <<carosello>> e l'associazione per delinquere transnazionale dedita alla commissione di illeciti fiscali. 6.4. La natura sostanzialmente punitiva della confisca *ex* art. 6, 5° comma, del d.lgs. n. 231/2001 e la sua inapplicabilità nei confronti degli enti per i reati tributari; dialogando con le Sezioni Unite del 30 maggio 2014.

1. Un'introduzione: le *confische* quale strumento di lotta al *crimine del profitto* e all'evasione fiscale.

Il dibattito intorno alla natura e, soprattutto, alla funzione della confisca non sembra in nessun modo placarsi ma, di contro, appare sempre di più al centro degli interessi degli studiosi e dell'attenzione della giurisprudenza, la quale amplia la *vis expansiva* di una sanzione patrimoniale voluta dal legislatore a tutela, ormai, di ogni settore del diritto penale[398]. Esempio pratico è, come anticipato, l'impiego della confisca per equivalente, *ex* art. 322-*ter* c.p. nei confronti delle persone giuridiche per i reati tributari commessi da soggetti apicali o da altri dipendenti, in violazione del principio di legalità.

E' considerazione alquanto diffusa che *le confische* si prestano ad essere concepite e introdotte nell'ordinamento da parte del legislatore in maniera sempre più eterogenea e con fini diversi, nonché impiegate in concreto dalla giurisprudenza[399], soprattutto di merito, con scopi differenti e non sempre coerenti con i principi a governo del diritto penale, *in primis*, quello di legalità, tassatività e colpevolezza[400].

Attualmente, infatti, nel nostro ordinamento, è possibile notare come dalla principale tipologia di confisca, quale misura di sicurezza

398Si rimanda a E. NICOSIA, *La confisca, le confische: funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivi-applicativi*, *op.cit.*, vol. 2; V. IELO, *La confisca obbligatoria tra art. 322-ter c.p. e art. 19 d.lgs. n. 231/2001*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2011, pag. 39; G. GRASSO, *Profili problematici delle nuove forme di confisca*, in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, a cura di A.M. MAUGERI, Milano, 2008, pag. 129 e ss; F. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, *op. cit.*, pag. 227 e ss; A.M MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, *op.cit.*, pag 449 e ss.

399 Si veda per esempio, Corte Cass. Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, con la quale la Corte ritorna sul <<denaro>> quale oggetto della confisca per equivalente.

400Cfr. G. GRASSO, *Sub art. 240*, in *Commentario sistematico al codice penale*, *op.cit.*, pag. 609 e ss.

patrimoniale, *ex* art. 240 c.p., che prevede l'ablazione, ora in via facoltativa (del *prodotto*, del *profitto* e delle *cose destinate a commettere il reato*), ora obbligatoria (*prezzo* e cose intrinsecamente pericolose) di cose che presentino un nesso di pertinenzialità con il reato commesso, si siano originate forme di confisca molto diverse, sia per la *ratio* sottesa alla norma che le ha prevedute, sia in relazione allo scopo prefissato e alle regole procedurali di adozione all'interno dei procedimenti ordinari e di prevenzione.

Ed infatti, negli anni sono state introdotte innumerevoli ipotesi di confisca obbligatoria e qui l'elenco esemplificativo potrebbe essere davvero lungo: basti pensare alla confisca prevista dall'art. 416-*bis* , 7° comma, c.p., in relazione ai fenomeni associativi mafiosi, o dall'art. 644 c.p. in materia di usura, che prescinde dall'accertamento del giudice sull'opportunità di irrogazione; la confisca applicata ai reati finanziari, *ex* art. 187 T.U.F.; quella prevista per i reati societari, *ex* art. 2641 c.c; fino ad arrivare a quelle più recenti, quali quella prevista per i reati contro la pubblica amministrazione, *ex* art. 322-*ter*, applicata *per relationem* anche contro i reati tributari fino alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158/2015[401], e, infine la confisca per i reati ambientali.

A queste, vanno poi aggiunte le confische di *prevenzione* che prescindono dall'accertamento del fatto di reato e da una condanna definitiva; la confisca per equivalente, che elide completamente il nesso di pertinenzialità tra l'oggetto dell'ablazione ed il fatto di reato in mancanza della *res* originaria da ablare; le confische previste all'interno del d.lgs. n. 231/2001 agli artt. 6 e 19 del decreto, sulla cui

401 Oggi, dopo la <<revisione>> del sistema sanzionatorio tributario, avvenuta con il d.lgs. n. 158/2015, la confisca per i reati tributari è stata prevista direttamente all'interno dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000.

natura ancora, in parte, si dibatte.

L'ampio utilizzo delle *confische* è la conseguenza diretta del fatto che il patrimonio non sia più concepito dal legislatore solamente quale bene o interesse meritevole di adeguata tutela, ma come <<bersaglio privilegiato>>[402], da colpire al fine di privare, in ogni caso, l'autore del reato del profitto, del prodotto o del prezzo del reato commesso o, in via subordinata, di un suo *equivalente*.

Del resto, è comprovato che la sola applicazione della pena detentiva o della misura cautelare personale non sia sufficiente a svolgere una funzione di deterrenza e di concreta retribuzione rispetto ai delitti *a sfondo* patrimoniale.

E' per questo motivo che, al fine di colpire il profitto, inteso quale vantaggio economico diretto, ottenuto dalla commissione del reato[403], il legislatore ha inteso ampliare il ventaglio degli strumenti di ablazione patrimoniale, passando, nel tempo, dalla confisca-misura di sicurezza, (legata al concetto di *pericolosità della cosa* che, se lasciata nella disponibilità materiale del reo, potrebbe costituire un incentivo alla commissione di ulteriori reati), alle forme più *moderne* ed aggressive, che hanno assunto natura di pena, poiché irrogate in caso di condanna ed in assenza di un nesso di pertinenzialità con il reato[404].

402Così D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca, op.cit.*, pag. 1.

403 Vedi, intanto, Corte Cass., Sez. Un. sentenza 6 marzo 2008, n. 10280, con nota di V. MONGILLO, *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca di identità: luci e ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2008, pag. 1764 e ss; E.LORENZETTO, *Sequestro preventivo* contra societatem *per un valore equivalente al profitto del reato*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 2008, pag. 1790; più di recente, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 3 maggio 2011, n. 17064, con nota di F. APREA, *Sulla nozione di profitto del reato commesso nell'esecuzione di un contratto*, in *Giur. It.*, 2012, pag. 401 e ss; ancor più di recente su alcune variazioni in tema di profitto e somme di denaro confiscabili per equivalente, vedi sia Corte Cass. Sez. Un., sentenza 26 giugno 2015, n. 31617 sia Corte Cass., Sez. Un., sentenza 30 gennaio 2014, n. 10651.

404 Merita un approfondimento circa il passaggio dalla confisca quale misura di sicurezza a poliedriche forme di confisca utilizzate per aggredire il patrimonio, A. GIALANELLA, *Su di un diritto penale dei patrimoni tra <<classicità>> e*

L'intento del legislatore di bloccare - e persino di impedire - l' immissione nel mercato economico legale dei profitti illeciti provenienti da reato è, in particolare, perseguito mediante due tipologie di confisca: la confisca per equivalente che, in relazione ai reati tributari ha destato vivace dibattito, e, la confisca di prevenzione[405], la quale, peraltro, sta assumendo la veste di strumento principe nel contrasto alla criminalità organizzata, alla criminalità di impresa e, soprattutto, oggi, alla corruzione che, nella sua *epifania*, rappresenta, spesso, proprio lo strumento con cui vengono veicolati gli interessi fra criminalità organizzata, impresa, evasione fiscale e pubblica amministrazione[406]. Il costo sociale e culturale di queste forme di criminalità è percepibile con grande evidenza anche nel vivere quotidiano.

<<*modernità*>>, in *Pol. Dir.*, 2000, pag. 123 e ss.

405Si veda sul punto, da ultimo, F. BASILE, *Le misure di prevenzione dopo il c.d. Codice Antimafia. Aspetti sostanziali e aspetti procedurali- brevi considerazioni introduttive sulle misure di prevenzione*, in *Giur. It.*, 2015, pag. 1520; per una disamina più completa sulle misure di prevenzione patrimoniali si rimanda a A. MANNA, *Il diritto delle misure di prevenzione*, in *Misure di prevenzione*, a cura di S. FURFARO, Torino, 2013, pag. 3 e ss; A. CELOTTO, *La prevenzione speciale, i principi costituzionali e le garanzie europee*, in *Misure di prevenzione*, *op. cit.*, pag. 23 e ss; S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988; P. NUVOLONE, *Misure di prevenzione e misure di sicurezza*, in *Enc. Dir.*, XXVI, Milano, 1976, pag. 632 e ss; F. BRICOLA, *Forme di tutela "ante delictum" e profili costituzionali della prevenzione*, in AA. VV., *Le misure di prevenzione*, 1975, pag. 29 e ss; G. AMATO, *Individuo e autorità nella disciplina della libertà personale*, Milano, 1967 pag. 499 e ss. Anche la giurisprudenza, già con la sentenza a Sezioni Unite, Simonelli, del 3 luglio 1996, n. 18 ha riservato tale scopo alla confisca misura di prevenzione; infatti si legge: *" la* ratio *posta a base delle specifiche disposizioni in materia, dirette, come si ritiene in modo pressoché concorde, ad eliminare dal circuito economico beni provenienti da attività che, a seguito degli accertamenti disposti, devono ritenersi ricollegate alla ritenuta appartenenza del soggetto ad un'associazione di tipo mafioso. La confisca, invero, (...) è diretta, peraltro, a differenza della misura di prevenzione personale (o di quella patrimoniale, avuto riguardo alla cauzione) a sottrarre "i beni", in via definitiva, alla disponibilità dell'indiziato di appartenenza ad associazione di tipo mafioso (...).*

406Si rinvia a F. MENDITTO, *Le confische nella prevenzione e nel contrasto alla criminalità "da profitto" (mafie, corruzione, evasione fiscale),* in www.penalecontemporaneo.it del 2 febbraio 2015.

La relazione fra criminalità organizzata, criminalità di impresa (quindi, anche evasione fiscale) e corruzione è ormai così interconnessa, che è davvero alquanto complicato discernere fra le singole manifestazioni di criminalità, considerando anche il fatto che in tutti e tre i casi, si registra una lesione egualmente significativa di valori Costituzionali fondamentali, quali quelli di eguaglianza, competitività, di libera iniziativa economica privata; di legalità, di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione[407].

Per queste ragioni, il nostro Paese è stato sempre attento ad attivare strumenti di contrasto e repressione di tipo patrimoniale avverso queste forme di criminalità, risultando all'avanguardia nel contesto europeo, sia rispetto all'adozione di numerosi atti convenzionali[408], sia in considerazione del fatto che è divenuto punto di riferimento per l'evoluzione normativa di altri Paesi, *in primis*, di Spagna, Francia, Paesi Bassi, Austria.

Nonostante ciò, però, nel nostro territorio rimane molto alta la diffusione di questo intreccio criminale[409] che dovrebbe inevitabilmente farci interrogare sulla reale efficacia dell'azione repressiva e preventiva dello Stato, il quale, sebbene, mediante l'utilizzo del sequestro e della confisca, nelle loro varie modalità di espressione giuridica, sia riuscito a limitare – anche di molto – le

407 Cfr. G.M. FLICK, *Mafia e imprese, vent'anni dopo Capaci, Via D'Amelio, Mani pulite. Dai progressi nella lotta al crimine organizzato, ai passi indietro nel contrasto alla criminalità economica e alla corruzione*, in *Le Società*, 2013, pag. 505 e ss;

408 Tra le molteplici convenzioni internazionali possono ricordarsi: la Convenzione di Strasburgo del 1990, n. 141 sul riciclaggio e la confisca dei proventi di reato; la Convenzione delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale adottata a Palermo nel 2000; la Convenzione delle Nazioni Unite contro la corruzione adottata a Merida nel 2003.

409 Vedi da ultimo anche i fatti di Mafia Capitale: G. INSOLERA, *Guardando nel caleidoscopio. Antimafia, antipolitica, potere giudiziario*, in *Ind. Pen.*, 2015, pag. 223 e ss.

singole manifestazioni criminose, non riesce ancora a prevenire e combattere efficacemente la commistione di interessi mafiosi, imprenditoriali e dell'amministrazione pubblica, che - <<a monte>> - riescono ad organizzarsi, anche occultando patrimoni al Fisco ed, in generale, allo Stato.

Infatti, se si può affermare che se i risultati al contrasto alle associazioni mafiose appaiono rilevanti successivamente all'introduzione nel 1982 del sequestro e della confisca di prevenzione e dal 1994 della <<confisca allargata>>, risultati analoghi non sono stati registrati per l'evasione fiscale (pur se una notevole efficacia deriva dalla confisca allargata applicabile dal 2008) e, soprattutto, nei confronti della corruzione (pur dopo l'applicabilità della confisca per equivalente dal 2000 e della confisca allargata, dal 2007).

La modalità con cui il legislatore ha strutturato le *confische*, in particolare, di prevenzione e per equivalente, ha condotto, nel tempo, ad accentuare una contrapposizione fra differenti e paritetiche esigenze di garanzie e tutele; da un lato, infatti, è posta da sempre la necessità di salvaguardare la libertà personale, *ex* art. 13 Cost., ed il *patrimonio*, quale bene giuridico tutelato e manifestazione potenziale sia dell'autonomia economica privata del cittadino, *ex* art. 41 Cost.[410] sia della proprietà, quale diritto <<*dinamico*>>[411] *ex* art. 42 Cost.;

410Sul punto si rinvia a A. GIALANELLA, *Prevenzione patrimoniale e strategia dell'actio in rem": la pericolosità "in sè" della cosa, la sospensione provvisoria dell'amministrazione dei beni e la ricchezza "contigua"*, in *Riv. Trim. dir. Pen. ec.*, 2001, pag. 299 e ss, il quale sottolinea come all'applicazione della confisca di prevenzione si accompagna la disapprovazione sociale tipica della pena, che "trascina nel fango il buon nome dei suoi destinatari"; oltre ai principali diritti coinvolti nell'apprensione patrimoniale (artt. 41 e 42 Cost.), la "speciale" confisca scredita, inevitabilmente, anche l'onore delle persone; F. SGUBBI, *Uno studio sulla tutela penale del patrimonio. Libertà economica, difesa dei rapporti di proprietà e "reati contro il patrimonio"*, *op. cit.*, pag. 29 e ss.

411Si rinvia anche a S. RODOTA', *Il terribile diritto – Studi sulla proprietà privata*, Bologna, 1981.

dall'altro, la necessità di sanzionare il profitto illecito ricavato dalla commissione del fatto di reato[412].

Ciò detto, è facile comprendere come la prevenzione patrimoniale, la cui legittimità promana proprio dai principi sanciti dalla *Costituzione economica*[413] si sia imposta, dapprima, quale strumento imprescindibile nella lotta alla mafia e, successivamente anche nella lotta ad ogni forma di crimine di impresa e di *crimine del profitto*[414].

Per di più, mediante le leggi n. 125 del 2008 e n. 94 del 2009[415]è stato possibile per il legislatore eliminare quale presupposto per l'applicazione della misura di prevenzione patrimoniale, l'accertamento della pericolosità sociale del proposto, dando, così, origine ad un sistema ancora più efficiente rispetto alla lotta al *crimine*

412 Cfr. G. FIANDACA, *Misure di prevenzione. Profili sostanziali*, in *Dig.Disc. Pen.*, Torino, 1994, pag. 109 e ss, il quale sottolinea come il sequestro e la confisca di prevenzione trovino i propri appigli costituzionali all'interno degli artt. 41 e 42 Cost. L'A. fa emergere una concezione dei rapporti economici tali per cui il diritto di proprietà è senz'ombra di dubbio meritevole di tutela, ma questa non può intendersi in chiave assoluta, poiché può essere limitata per esigenze finalistiche, come nel caso dell'adempimento della funzione sociale della proprietà prevista in Costituzione. Sottolinea, poi, come la Repubblica garantisca la libertà di iniziativa economica privata tanto nella sua caratterizzazione <<verticale>>, quanto in quella <<orizzontale>>, ove la prima è intesa nei rapporti con le istituzioni, mentre la seconda riguarda i rapporti di pariteticità che devono sussistere fra i vari *competitors* all'interno di un mercato. Questo diritto, però, può essere circoscritto nella sua manifestazione a causa degli effetti distorsivi che può produrre nel mercato un comportamento illecito.

413 A. BALSAMO – V. CONTRAFFATTO – G. NICASTRO, *Le misure patrimoniali contro la criminalità organizzata*, Milano, 2010, pag.35 e ss; ID., *Nuove prospettive per il sequestro e la confisca antimafia nel contesto europeo*, in *Il sole 24 Ore*, 2005, pag. 57 e ss;

414 Cfr. L. FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie*, Padova, 1997 ss., p. 39;

415Per un approfondimento del tema, si veda R.ALFONSO, *La confisca nel procedimento di prevenzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI e A. CISTERNA, Torino, 2011, pag. 794 e ss; L. BISORI- E. PROFITI, *Contrasto della criminalità organizzata e nuova disciplina delle misure di prevenzione*, in *La nuova normativa sulla sicurezza pubblica*, Milano, 2010, pag. 224 e ss.

del profitto, in quanto, da questo momento in poi, il giudice può applicare la confisca di prevenzione indipendentemente dall'irrogazione di quella personale.

In questa sede, concentreremo la nostra attenzione sulla confisca di prevenzione e sulla confisca per equivalente, le quali, proprio nel campo del diritto penale tributario hanno sollevato diverse problematiche, non solo in relazione alla loro natura, ma soprattutto in relazione all'identificazione dei soggetti da sottoporre alla misura, persone fisiche e giuridiche, alle modalità di applicazione, sia, infine, in relazione all'oggetto dell'ablazione patrimoniale.

2.1. La confisca di prevenzione ed il contribuente <<fiscalmente pericoloso>>. Interpretazioni *de jure condito* e problematiche applicative.

Come anticipato, la contrapposizione fra garanzie del cittadino ed esigenze di repressione del crimine di impresa ed economico si accentua rispetto alle ipotesi in cui la confisca non agisca quale sanzione patrimoniale irrogata successivamente ad una condanna, ma, come strumento di *prevenzione*, imponendosi sul patrimonio del soggetto <<in odore di reato>>[416], ancor prima di una sentenza definitiva.

416Cfr. A. MANGIONE, *Le misure di prevenzione antimafia al vaglio dei principi del giusto processo: riflettendo sull'art. 11 Cost.*, *op. cit.*, pag. 15 e ss; D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca*, *op. cit.*, pag. 160; P.V. MOLINARI- U. PAPADIA, *Le misure di prevenzione. Nella legge fondamentale, nelle leggi antimafia e nella legge anti-violenza nelle manifestazioni sportive*, Milano, 2002; A. MANGIONE, *La misura di prevenzione patrimoniale fra dogmatica e politica criminale*, Padova, 2001; G. FIANDACA, *Misure di prevenzione (profili sostanziali)*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, 1994, pag. 108 e ss; F. BRICOLA, *Commento articolo per articolo della legge 13 settembre 1982, n. 646 (normativa antimafia)*, in *Leg. Pen.*, 1983, pag. 237 e ss.

Si tratta, infatti, di misure applicate *ante o praeter delictum*, le quali presentano uno statuto autonomo fondato su principi e concetti, ad una prima lettura antitetici con il diritto penale moderno, quali: sospetto, indeterminatezza, presunzione di pericolosità, inesistenza della connessione temporale fra pericolosità e acquisto del bene ed inversione dell'onere della prova.

La confisca di prevenzione, come noto, prescinde dall'accertamento del fatto di reato[417], ma si lega <<semplicemente>> allo *status* di un individuo[418], il quale risulta essere *indiziato* (termine che sta ad indicare la <<qualificata probabilità>> di commissione del reato, solo in parte assimilabile ai gravi indizi di colpevolezza per l'emissione della misura cautelare.

Nel tempo, ne sono state un chiaro esempio, le misure di prevenzione patrimoniale di cui all'art. 2-*ter* della legge n. 575/1965 ed *ex* art. 12-*sexies*, della legge n. 356/1992, (cosiddetta <<confisca allargata>>[419]) ove, l'ablazione patrimoniale nei confronti del proposto trova la ragione d'essere nella incongruenza o incoerenza delle ricchezze di cui questi disponga rispetto alla effettiva capacità di giustificarle e più recentemente, quelle previste dagli artt.16-26 del d.lgs. n. 159/2011, noto come <<Codice delle leggi Antimafia>> .

Rispetto ai reati tributari, negli ultimi anni, dottrina e

417 In particolare, si veda Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza del 25 gennaio 2012, n. 6570, la quale afferma: *<<in tema di misure di prevenzione patrimoniali, è irrilevante l'assenza di motivazione del provvedimento ablativo in ordine al nesso causale fra la presunta condotta mafiosa e la formazione dell'illecito profitto, dovendosi ritenere sufficiente al riguardo la dimostrazione della illecita provenienza dei beni sottoposti a confisca>>*.

418 S. FURFARO, voce *"Misure di prevenzione patrimoniali"*, in *Dig. Disc. Pen.*, 2005, pag. 886.

419 Ne parla in maniera specifica, A.M. MAUGERI, *La lotta contro l'accumulazione di patrimoni illeciti da parte delle organizzazioni criminali: recenti orientamenti*, in *Riv. Trim .dir. pen. ec.*, 2007, pag. 487 e ss; ID., *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, in *op. cit.*, pag. 320 e ss.

giurisprudenza si sono poste tre specifiche domande, oltre a quella attinente alla esatta qualificazione giuridica della misura di prevenzione patrimoniale, ovvero: 1) se sia possibile procedere all'irrogazione di una misura di prevenzione patrimoniale anche nei confronti del proposto indiziato di aver commesso un reato tributario; 2) quale valenza assumono i redditi non dichiarati al Fisco rispetto alla qualificazione della <<sproporzione>> fra redditi dichiarati e non dichiarati; 3) se sia possibile procedere alla tassazione dei risparmi illeciti di imposta, prima dell'intervento della misura di prevenzione patrimoniale o, successivamente ad una condanna, della confisca *tout court*.

All'interno di questa prima parte della trattazione dedicata alle misure di prevenzione patrimoniale, cercheremo, in primo luogo, di rispondere a questi tre specifici quesiti, per poi comprendere, infine, quale sia la natura della misura di prevenzione patrimoniale anche alle luce delle più recenti sentenze delle Corti nazionali e di quelle europee.

Per rispondere alla prima domanda, dobbiamo partire dalla disamina dei presupposti soggettivi della confisca di prevenzione, al fine di comprendere chi siano i soggetti destinatari e le modalità di accertamento della pericolosità del proposto.

Ed in questo percorso, è di indispensabile aiuto il d.lgs. n. 159/2011, noto anche come <<Codice Antimafia>>.[420]

420 Per un approfondimento sulla struttura, le novità e l'efficacia rispetto alla lotta al crimine organizzato e di impresa, si veda, R. RAZZANTE, *Sull'applicabilità della misura della confisca antimafia a quella penale*, in *Giur. it.*, 2014, pag. 2034, il quale esamina anche i rapporti fra il nuovo codice e le precedenti misure di prevenzione patrimoniali; G.M. FLICK, *Mafia e imprese, vent'anni dopo Capaci, Via D'Amelio, Mani pulite. Dai progressi nella lotta al crimine organizzato, ai passi indietro nel contrasto alla criminalità economica e alla corruzione*, *op. cit.*, pag. 507;

L'art. 16 del d.lgs. n. 159/2011[421], nel dare una definizione dei soggetti che possano essere raggiunti da una misura di prevenzione di tipo patrimoniale, effettua un rimando all'art. 4[422], ricognitivo delle categorie dei destinatari dei provvedimenti di prevenzione personali, fra l'altro, già enunciati all'interno dei numeri 1 e 2, del primo comma, dell'art. 1 della legge n. 1423/1956.

---

421 Art. 16. <<Soggetti destinatari>>1. *<<Le disposizioni contenute nel presente titolo si applicano: a) ai soggetti di cui all'articolo 4; b) alle persone fisiche e giuridiche segnalate al Comitato per le sanzioni delle Nazioni Unite, o ad altro organismo internazionale competente per disporre il congelamento di fondi o di risorse economiche, quando vi sono fondati elementi per ritenere che i fondi o le risorse possano essere dispersi, occultati o utilizzati per il finanziamento di organizzazioni o attività terroristiche, anche internazionali. 2. Nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera i), la misura di prevenzione patrimoniale della confisca può essere applicata relativamente ai beni, nella disponibilità dei medesimi soggetti, che possono agevolare, in qualsiasi modo, le attività di chi prende parte attiva a fatti di violenza in occasione o a causa di manifestazioni sportive. Il sequestro effettuato nel corso di operazioni di polizia dirette alla prevenzione delle predette manifestazioni di violenza è convalidato a norma dell'articolo 22, comma 2>>*.

422 4. <<Soggetti destinatari>> 1. *<<I provvedimenti previsti dal presente capo si applicano: a) agli indiziati di appartenere alle associazioni di cui all'articolo 4bis del codice penale; b) ai soggetti indiziati di uno dei reati previsti dall'articolo 51, comma 3-bis, del codice di procedura penale ovvero del delitto di cui all'articolo 12-quinquies, comma 1, del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356; c) ai soggetti di cui all'articolo 1;d) a coloro che, operanti in gruppi o isolatamente, pongano in essere atti preparatori, obiettivamente rilevanti, diretti a sovvertire l'ordinamento dello Stato, con la commissione di uno dei reati previsti dal capo I, titolo VI, del libro II del codice penale o dagli articoli 284, 285, 286, 306, 438, 439, 605 e 630 dello stesso codice nonché alla commissione dei reati con finalità di terrorismo anche internazionale;e) a coloro che abbiano fatto parte di associazioni politiche disciolte ai sensi della legge 20 giugno 1952, n. 645, e nei confronti dei quali debba ritenersi, per il comportamento successivo, che continuino a svolgere una attività analoga a quella precedente;f) a coloro che compiano atti preparatori, obiettivamente rilevanti, diretti alla ricostituzione del partito fascista ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 645 del 1952, in particolare con l'esaltazione o la pratica della violenza; g) fuori dei casi indicati nelle lettere d), e) ed f), siano stati condannati per uno dei delitti previsti nella legge 2 ottobre 1967, n. 895, e negli articoli 8 e seguenti della legge 14 ottobre 1974, n. 497, e successive modificazioni, quando debba ritenersi, per il loro comportamento successivo, che siano proclivi a commettere un reato della stessa specie col fine indicato alla lettera d); h) agli istigatori, ai mandanti e ai finanziatori dei reati indicati nelle lettere precedenti. E' finanziatore colui il quale fornisce somme di denaro o altri beni, conoscendo lo scopo cui sono*

La conseguenza del richiamo effettuato è stato quello di parificare i casi di pericolosità <<qualificata>> a quelli di pericolosità <<generica>>[423], rendendo soggetti destinatari del sequestro e della confisca, quale misura di prevenzione patrimoniale, non solo tutti coloro i quali sono specificamente elencati all'interno dell'art. 4, fra cui ricordiamo gli indiziati di appartenere ad associazioni a delinquere di tipo mafioso, già sanzionati *ex* art. 2-*ter e* 12-*sexies*[424], o coloro, sia persone fisiche che giuridiche, sospettate di porre in essere atti preparatori finalizzati alla commissione di delitti di terrorismo o, in generale, contro la personalità dello Stato, ma anche, tutti i soggetti che possano rientrare nell'alveo della c.d. <<pericolosità comune>>[425].

Come noto, la pericolosità comune prescinde dal riferimento a indizi di specifiche fattispecie di reato e, nonostante sia comunque ancorata a determinati elementi di fatto, si sostanzia in un giudizio di abitualità della condotta, che può caratterizzarsi o per una connotazione <<antisociale>> o per il fatto che mediante la stessa si ottengano profitti illeciti, che diventano fonti di sostentamento del soggetto, indipendentemente, dunque, dall'attività criminosa

destinati; i) alle persone indiziate di avere agevolato gruppi o persone che hanno preso parte attiva, in più occasioni, alle manifestazioni di violenza di cui all'articolo 6 della legge 13 dicembre 1989, n. 401>>.

423 Si rimanda a F. MENDITTO, *Le misure di prevenzione personali e patrimoniali*, Milano, 2012.

424 Cfr. A. GIALANELLA, *Patrimoni di mafia- La prova, il sequestro, la confisca, le garanzie*, Napoli, 1998, pag. 102; P. COMUCCI, *Il sequestro e la confisca nella legge antimafia*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.* 1985, pag. 84; G. CONTE, *Poteri di accertamento, misure patrimoniali e sanzioni amministrative antimafia*, in *Foro it.*, 1984, pag. 262; R. BERTONI, *Prime considerazioni sulla legge antimafia*, in *Cass. Pen.*, 1983, pag. 1028.

425 Si veda sul punto, V. MAIELLO, *Profili sostanziali: le misure di prevenzione personali*, in *Giur. it.*, 2015, pag. 1523 e ss, il quale proprio evidenzia come l'apertura del codice antimafia alla c.d. <<pericolosità comune>> abbia fatto in modo di allargare l'intero ambito di applicazione delle misure di prevenzione ai reati dei c.d. <<colletti bianchi>>, fra cui rientrano, ovviamente anche gli evasori fiscali; V. N. D'ASCOLA, *Un codice non soltanto antimafia. Prove generali di trasformazione del sistema penale*, in *Arch. Pen.*, 2012, pag. 799 e ss.

concretamente posta in essere[426].

In poche parole, mediante questa riforma, si è cercato (e riuscito) di ampliare la sfera di applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali e personali che, in assenza di questa apertura esplicita del dettato normativo, avrebbero continuato ad avere quali destinatari gli indiziati di appartenere ad associazioni mafiose o di avere commesso altri reati particolarmente gravi.

Obiettivo politico-criminale del legislatore, di evidente impressione, è stato quello, quindi, di costruire un sistema normativo che, anche in fase preliminare all'accertamento del fatto di reato, potesse opporsi alla criminalità di impresa e, in generale, alla *criminalità del profitto*, mediante uno strumento idoneo a impedire l'ingresso all'interno del mercato di proventi illeciti, in grado, non solo di ledere il diritto "alla concorrenza" e "di concorrenza" di matrice europea, ma anche il patrimonio degli altri *competitors* del mercato.

La confisca-misura di prevenzione patrimoniale rappresenta, così, un necessario, anche se criticabile strumento, per dare forza, da un punto di vista della strategia normativa, alla menomazione della possibilità di <<ripulire>> i proventi di qualunque tipologia criminosa, mediante l'immissione nel circuito legale[427].

Anche prima dell'intervento operato con l'introduzione del <<Codice Antimafia>> nel 2011, la Corte di Cassazione è intervenuta[428] per affermare come l'equiparazione fra le diverse fenomenologie di <<pericolosità>> fosse già stata ottenuta mediante

426 Per un approfondimento si rimanda a, A. LEGGIERO., *Misure di sicurezza e prevenzione nel nostro ordinamento*, in *Riv. Pen.*, 2013, pag. 262.

427 Cfr. R. GAROFOLI, *Costituzione economica, trasformazioni in atto del modello economico e tendenze evolutive del sistema prevenzionistico*, in *Giur. Cost.*, 1996, pag. 3890 e ss.

428 Cfr. Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 4 febbraio 2009, n. 6000; Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 2 febbraio 2006, n. 15038.

la riforma del 2008, già citata (legge n. 125/2008), che ha abrogato l'art. 14 della legge n. 55 del 1990, e come, al di là del dato normativo, lo stesso ampliamento non potesse risultare irragionevole in virtù di quanto stabilito dalla Consulta in merito all'estensione delle misure antimafia ad alcune delle categorie di soggetti socialmente pericolosi, previsti dalla legge n. 575/1965.

La Corte di Cassazione richiama, infatti,l'ordinanza n. 675/1998 della Corte Costituzionale, con cui era stata sancita la legittimità di forme di equiparazione fra pericolosità <<comune>> e <<speciale>> poiché, in questo modo si impediva <<*anche in relazione alle predette fattispecie di pericolosità, l'eventuale ingresso nel mercato del denaro ricavato dall'esercizio di attività delittuose o di traffici illeciti*>>.

E poi il caso di ricordare come, oltre che per ragioni di diritto intertemporale e di rapporti fra norme (e segnatamente, il carattere formale del rinvio operato dalla legge n. 152/1975 alle disposizioni antimafia, sicché in difetto di una legge successiva che ne limiti l'ambito applicativo, l'ampliamento dei destinatari operato dalla legge Reale è destinato a trovare piena applicazione ed a riespandersi ove norme derogatorie successive vengano abrogate), anche le Sezioni Unite[429], sebbene successivamente all'entrata in vigore del <<Codice Antimafia>> abbiano, comunque, esplicitato le ragioni alla base dell'equiparazione fra le due forme di <<pericolosità>>, riconducendola alla necessità, promanante proprio da esigenze di tutela dell'ordine economico, che l'accumulo di ricchezze illecite non alteri le dinamiche del libero mercato, in pregiudizio, peraltro, delle attività pienamente lecite.

429 Cfr. Corte Cass., Sez. Un., sentenza 26 giugno 2014, n. 4880.

Il consolidarsi di <<*anomale posizioni di dominio e di potentato economico*>>, affermano le Sezioni Unite, è conseguenza pregiudizievole che può derivare sia da condotte illecite sussumibili nell'alveo delle fattispecie associative, quali quelle di cui all'art. 416-*bis* c.p., quanto da forme di criminalità <<non qualificata>>, dunque comune[430].

Una breve considerazione, prima di capire se esista la figura dell'<<evasore socialmente pericoloso>>, va svolta in relazione al perimetro temporale di validità del requisito di pericolosità.

Infatti, il venir meno del rapporto di accessorietà rispetto alle misure di prevenzione personale, fa sì che, nella parte in cui si prevede la possibilità di confisca <<disgiunta>>, questa possa prescindere anche dalla persistenza di una pericolosità sociale in capo al proposto.

Il tenore letterale apparentemente non univoco della disposizione di cui all'art. 18, 1° comma, del d.lgs. n. 159/2011[431], ha dato luogo a diversi orientamenti interpretativi (che verranno ripresi successivamente quando si parlerà più approfonditamente della natura della confisca di prevenzione[432]).

Per una prima impostazione minoritaria[433], la novella del 2011

430 L'importanza della sentenza a Sezioni Unite, 26 giugno 2014, n. 4880, non attiene esclusivamente all'equiparazione fra fenomenologie di pericolosità ma anche alla distribuzione dell'onere della prova, dal momento che la Corte sancisce il principio per cui è sempre compito della Pubblica accusa dimostrare l'illecita provenienza dei beni e la loro sproporzione rispetto al reddito dichiarato.

431 Art. 18: <<Applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali. Morte del proposto>> <<*1. Le misure di prevenzione personali e patrimoniali possono essere richieste e applicate disgiuntamente e, per le misure di prevenzione patrimoniali, indipendentemente dalla pericolosità sociale del soggetto proposto per la loro applicazione al momento della richiesta della misura di prevenzione*>>. In dottrina, R.ALFONSO, *La confisca nel procedimento di prevenzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, *op. cit.*, pag. 794 e ss; L. BISORI- E. PROFITI, *Contrasto della criminalità organizzata e nuova disciplina delle misure di prevenzione*, *op. cit.*, pag. 224 e ss.

432 Vedi, Cap. II, §§ 2.1, pag. 262.

433 Cfr. S. DI PINO, *Gli effetti delle misure personali e patrimoniali di prevenzione*

avrebbe affievolito il nesso di presupposizione tra le due tipologie di misura, elencando ulteriori casi, rispetto a quello di assenza, residenza e dimora all'estero del proposto, in cui si possa fare a meno del vaglio di pericolosità sociale.

Secondo un altro orientamento, il <<Codice antimafia>> avrebbe consacrato la nascita di una vera e propria *actio in rem*, incentrata su un giudizio unicamente *reale*, come tale non implicante alcuna valutazione sul comportamento antisociale del proposto[434].

Una siffatta impostazione, però, configgerebbe sia con il principio di uguaglianza, di cui all'art. 3 Cost., in virtù del più ampio e irrazionale ambito applicativo rispetto alle confische *post delictum* che richiedono l'accertamento di un fatto di reato il cui autore risulti titolare del bene ablato, quanto con gli artt. 41 e 42 Cost., per essere i limiti così posti all'iniziativa economica privata e al diritto di proprietà esorbitanti rispetto a quelli consentiti dalla Carta Costituzionale e, per ragioni, non dissimili, con l'art. 1, Prot. 1. CEDU, per sproporzione della limitazione così cagionata al diritto di proprietà rispetto allo scopo legittimamente perseguito.

E' per queste ragioni che la Corte di Cassazione[435] ha comunque ribadito l'impossibilità di rinunciare completamente

---

nel codice antimafia, in *Riv. Pol.*, 2013, pag. 237 e ss.

434 L'idea che un'*actio in rem* esistesse già dopo le riforme del 2008 e del 2009 è stata formulata da: A.M. MAUGERI, *Dall'actio in rem alla responsabilità da reato delle persone giuridiche: un'unica strategia politico-criminale contro l'infiltrazione criminale nell'economia?*, in G. FIANDACA – C. VISCONTI, *Scenari di mafia*, Torino, 2010, pag. 264 e ss; L. FILIPPI, *Il sistema delle misure di prevenzione dopo la <<controriforma>> del 2008*, in *Atti dell'incontro di studi tenuto dal CSM, 24-26 settembre 2008*, in *www.csm.it*; A. GIALANELLA, *Prevenzione patrimoniale e strategia dell'actio in rem": la pericolosità "in sè" della cosa, la sospensione provvisoria dell'amministrazione dei beni e la ricchezza "contigua"*, op. cit., pag. 299 e ss;

435 Cfr. Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 17 maggio 2013, n. 39204; Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 18 ottobre 2012, n. 10513; Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 10 ottobre 2012, n. 1282.

all'accertamento della <<pericolosità>> del proposto, la quale, anche se non deve essere attuale e, dunque, esistente al momento in cui si procede, deve comunque essere almeno <<pregressa>> e contemporanea al momento in cui si è ottenuto il profitto illecito.

Dunque, il significato da accordare alle novelle del 2008 e del 2009 è quello di avere reso possibile l'aggressione del patrimonio illecito senza che vi fosse la previa necessità di applicazione della misura di prevenzione personale, ove la stessa non sia stata irrogata non già per una carenza originaria di un suo presupposto, qual è la pericolosità, bensì quando difetti l'ulteriore requisito dell'attualità della stessa, come, in modo paradigmatico, avviene nei casi di morte del proposto[436], ovvero di cessazione della misura di prevenzione personale, in virtù del rilievo che *<<il mero decorso del tempo o, comunque, la cessazione della pericolosità del soggetto (ovvero, qualunque ragione che non consenta di applicare la misura di prevenzione), non possono avere l'effetto positivo di rendere lecito il possesso del bene da parte di colui che lo ha illecitamente acquisito o ne trae la conseguente utilità, sia pure di riflesso, quale successore a titolo universale o particolare>>*[437].

Se poi l'accertamento della pericolosità permane, dunque, snodo necessario anche nel capo dell'applicazione separata della misura reale, certo è che ove questa risulti non più attuale, il relativo giudizio non si atteggerà più a prognosi, ma diverrà concettualmente sfumato rispetto a quello di inquadrabilità del proposto all'interno di una delle categorie previste dal legislatore; accertamenti, questi, che invece risultano ben distinti nel giudizio di applicazione delle misure

436 Cfr. L. FERRARELLA, *La confisca agli eredi, un'arma a doppio taglio*, in www.penalecontemporaneo.it, del 12 dicembre 2014.

437 Così, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 18 ottobre 2012, n. 10513.

personali[438].

Anche la caducazione della proiezione *pro futuro* del giudizio di pericolosità e la conseguente definizione dei destinatari dell'ablazione sulla base di indizi di reati pregressi, piuttosto che sulla prognosi di futuri comportamenti illeciti, vale a porre, comunque, ulteriormente in discussione la possibilità di assimilare, sotto il duplice profilo della ricostruzione dogmatica dell'istituto della confisca-misura di prevenzione e delle finalità da questa concretamente perseguite, la misura *de qua* nell'alveo della misura di sicurezza *tout court*.

Mediante la parificazione delle due tipologie di pericolosità, che fa comunque sorgere molti dubbi sulla creazione di un nuovo statuto penalistico fondato sul *crimine d'autore*[439] più che sul fatto di reato, il legislatore ha fortemente inciso sulla *ratio* stessa del sistema di prevenzione patrimoniale, consacrando definitivamente la vocazione della confisca-misura di prevenzione alla neutralizzazione delle ricchezze illecitamente accumulate, a prescindere, proprio, dalla specifica fenomenologia criminale da cui promana l'illiceità della *res*.

Il sistema di prevenzione patrimoniale, così, si è progressivamente emancipato dall'originaria funzione di

438 Cfr. F. MENDITTO, *Le confische nella prevenzione e nel contrasto alla criminalità "da profitto" (mafie, corruzione, evasione fiscale),* in www.penalecontemporaneo.it del 2 febbraio 2015; ID., *L'attualità della pericolosità sociale va accertata, senza presunzioni, anche per gli indizi di mafia*, osservazioni a margine della sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I Pen., 11 febbraio 2014, in www.penalecontemporaneo.it, del 3 luglio 2014.

439 Proprio in merito alla possibile equiparazione del crimine del fatto al crimine d'autore ed alle pericolosità in termini di coerenza del sistema penale, si rimanda di A. GEMELLI, *Osservazioni di carattere criminologico*, in *Osservazioni intorno al <<Progetto preliminare del codice penale*, Milano, 1950, pag. 52, il quale afferma: *<<Si abbia dunque il coraggio della coerenza e si cancelli questo concetto di pericolosità da un Codice che riposa, come su un fulcro, sull'ammissione di libertà, poiché chi parla di pericolosità dimostra di non avere un concetto chiaro dell'azione volontaria>>*.

neutralizzazione di categorie <<delinquenziali marginali>>[440], affidata solitamente alle misure di prevenzione personali, eleggendo, invece, quale baricentro strategico le misure reali, prima al circoscritto scopo di eliminare dal circuito economico-legale i beni derivanti da forme di macrocriminalità, quali mafia e corruzione, ed oggi esteso, invece, potenzialmente ed in virtù delle applicazioni giurisprudenziali, ad ogni manifestazione criminosa.

Così, in seguito all'abolizione del riferimento a specifici reati, come visto all'inizio di questo paragrafo, le misure di prevenzione patrimoniale si sono rivelate, altresì utili nell'adempiere una funzione di prevenzione generale, dal momento che, in una valutazione fra <<costi e benefici>>, dovrebbero far propendere il contribuente e, in generale, il cittadino a sottrarsi dal compimento di reati.

Va subito segnalato, però, che, anche se tale estensione possa essere salutata con favore, poiché elemento di modernizzazione del sistema, sono, comunque, sorte perplessità in merito proprio alla compatibilità costituzionale di tale riforma che, come detto, anticipando in pratica il momento in cui interviene la repressione dello Stato nei confronti di ogni soggetto <<pericoloso>>, in assenza di un processo penale svolto in coerenza ai principi di cui all'art. 111 Cost., sembra trasformare il sistema della prevenzione penale, in un diritto para-penale d'autore.

Peraltro, tale questione, proprio con riferimento alla possibilità di applicare la confisca di prevenzione ad un soggetto socialmente pericoloso, abitualmente coinvolto in fatti di evasione, presenta aspetti problematici di particolare attualità, che lasciano aperti non irrilevanti profili di incertezza, proprio con riferimento alla disciplina in materia

440 Cfr. G.M. FLICK, *Mafia e imprese venti anni dopo Capaci, Via D'Amelio,Mani Pulite*, *op.cit.*, pag. 509 e ss.

di *voluntary disclosure*, che, come noto, pur prevedendo alcune cause di non punibilità rispetto ad alcune condotte di cui al d.lgs. n. 74/2000, non tiene in alcun conto proprio dello spettro applicativo delle misure di prevenzione patrimoniale, la cui applicabilità, in relazione agli importi emersi nell'ambito della procedura di *disclosure*, sembra indiscutibile.

Nonostante le oscillazioni giurisprudenziali siano ancora frequenti, come dimostrato dal fatto che sono aumentati notevolmente i processi di prevenzione avverso il <<contribuente fiscalmente pericoloso>>, bisogna tener presente, sempre l'importante insegnamento derivante da una sentenza della Corte di Cassazione[441], la quale ha tentato di delimitare fortemente l'ambito di operatività della confisca di prevenzione avverso i soggetti <<pericolosi comuni>> affermando che l'accertamento delle condotte presupposto della misura deve essere operata, anticipando anche in sede di accertamento di prevenzione, l'impiego dei principi a sostegno del diritto penale, *in primis*, quello di colpevolezza.

Ad esempio, anche il richiamo all'abitualità che viene svolto in fase di processo di prevenzione, deve postulare un accorto giudizio, finalizzato a qualificare correttamente gli elementi di fatto, al fine di evitare che anche condotte concretamente occasionali o sporadiche possano essere qualificate come abituali; in altri termini, gli elementi di fatto da cui deve emergere la dedizione del soggetto al crimine ovvero la sua scelta di eleggere i proventi da questo derivanti, quale fonte di sostentamento, devono essere tali da consentire un giudizio che giunga alla corretta affermazione che la condotta di vita di un soggetto sia <<sistematicamente>> improntata ad attività illecite.

441 Cfr. Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 23 marzo 2012, n. 16348.

Accertato, così, l'ampliamento delle misure di prevenzione alla criminalità comune ed il concetto di <<abitualità>>, è adesso interessante notate come le più recenti evoluzioni giurisprudenziali[442], oltre che la norma, convergano nell'includere, fra i soggetti passibili di essere raggiunti da una misura di prevenzione patrimoniale, anche i contribuenti abitualmente dediti all'evasione fiscale[443].

La sistematica evasione fiscale e, in particolar modo, quella integrante le condotte di cui agli artt. 3, 4 e 5, del d.lgs. n. 74/2000, nonché quella di omesso versamento IVA, può inquadrarsi perfettamente nella categoria di pericolosità delineata dal combinato disposto degli artt. 4, lett. c) e 1 lett. a) e b) d.lgs. n. 159/2011, in quanto il soggetto può, in questi casi, anche vivere di traffici delittuosi con lo stesso provento derivante dall'arricchimento da risparmio di imposta[444].

Ulteriore indice rappresentativo dello <<stile di vita>> del <<contribuente fiscalmente pericoloso>> può essere desunto da altre tipologie di condotta dell'evasore fiscale abituale, quali ad esempio: falsa fatturazione, bancarotta fraudolenta, altri reati contro il

442La prima applicazione è del Tribunale di Chieti, sentenza 12 luglio 2012, Pres. Spiniello, est. Allieri. Segue il decreto del Tribunale di Cremona 23 gennaio 2013, Pres. Massa, est. Belluzzi. I due provvedimenti sono commentatati da F. RAPINO, *La modernizzazione delle misure di prevenzione. Riflessioni a margine dell'applicazione di misure personali e patrimoniali all'evasore socialmente pericoloso*, 26 marzo 2013, in www.penalecontemporaneo.it, del 26 marzo 2013.

443 Cfr. F. MENDITTO, *Le confische nella prevenzione e nel contrasto alla criminalità "da profitto" (mafie, corruzione, evasione fiscale), op. cit.*, pag. 27.

444 Così, soprattutto F. MENDITTO, *La rilevanza dei redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione e nella confisca allargata*, in www.penalecontemporaneo.it, del 9 marzo 2014, pag. 6-7, il quale afferma che: *" la sistematica evasione fiscale, in particolare integrante condotte che rientrino nell'aera dell'illecito penale, s'inquadra perfettamente nella categoria di pericolosità delineata dal combinato disposto degli artt. 4, lett. c) 1, lett. a) e b), del d.lgs. n. 159/2011, in quanto il soggetto vive di traffici delittuosi ovvero vive col provento di attività delittuosa consistente in redditi da evasione fiscale, pur se connessi ad un'attività economica astrattamente lecita"*.

patrimonio, quali la truffa, l'appropriazione indebita o l'insolvenza fraudolenta, o la stessa associazione a delinquere finalizzata alla commissione dei reati sopra indicati.

In questi casi, non è difficile, infatti, ipotizzare che si tratti di persone aduse a vivere di espedienti contrari alla legge, e pure difficilmente individuabili dagli organi dello Stato, quali l'Amministrazione finanziaria che, non sempre, riesce a scovare tutti gli evasori fiscali. Le misure di prevenzione patrimoniale, proprio perché tendono a ricostruire la condotta di vita del soggetto, possono consentire di individuare le attività poste in essere nel tempo e, dunque, anche quelle elusive e delittuose.

Giova, comunque, precisare che proprio l'attività di ricostruzione della condotta di vita del soggetto che, abitualmente, compie illeciti e si avvantaggia dei profitti derivanti per viverci, deve essere funzionale anche alla corretta distinzione fra attività lecite ed illecite poste in essere dal contribuente, onde evitare proprio di dare vita ad una confisca di prevenzione generale che colpisca l'intero asse patrimoniale del proposto[445].

Nei confronti del <<contribuente fiscalmente pericoloso>>, la corretta individuazione del perimetro quantitativo del profitto proveniente da una condotta illecita, assume una doppia valenza: per un verso, sul versante dei presupposti oggettivi dell'ablazione, costituisce uno dei poli del giudizio di sproporzione; per l'altro, per quanto attiene ai presupposti soggettivi che qui interessano, determina la riconducibilità del soggetto alle categorie di <<pericolosità generica>>, non essendo a questo fine sufficiente il semplice superamento delle soglie che delimitano l'area dell'evasione

445 Così, anche Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 10 giugno 2013, n. 32032.

penalmente rilevante ai sensi del d.lgs. n. 74/2000, come <<revisionato>> di recente.

Questa impostazione, peraltro, risulta già pienamente accolta da alcune fra le prime pronunce di merito[446], le quali hanno ammesso, senza grandi sforzi, la piena applicabilità della confisca di prevenzione ai <<contribuenti fiscalmente pericolosi>>, fra l'altro, operanti anche in ambito imprenditoriale e transnazionale e che, oltre ad evadere sistematicamente il Fisco, pongono in essere anche altre condotte illecite rientranti nell'ambito della *criminalità economica*[447].

Proprio per questo motivo, sempre questa giurisprudenza di merito ha effettuato un paragone fra *impresa mafiosa* ed impresa dell'evasore fiscale, proprio in ragione del fatto che, in entrambe le ipotesi, non è per nulla semplice distinguere fra porzioni di attività lecita ed illecita.

Tuttavia, deve sempre rimanere compito del giudice quello di indagare con specificità proprio in ordine alla provenienza delle varie componenti reddituali, onde evitare di dare applicazione a confische generali, del tutto contrastanti con il dettato costituzionale che, all'art. 42 Cost. vieta forme di ablazione patrimoniale di tipo espropriativo.

E ciò, perché, per esempio, anche con riferimento alla responsabilità degli enti, non distinguere fra le varie porzioni di attività lecita ed illecita, o, fra le stesse attività illecite, significherebbe violare indirettamente anche il principio di legalità che, in base

446 Vedi, Tribunale di Chieti, sentenza 12 luglio 2012, Pres. Spiniello, est. Allieri; decreto del Tribunale di Cremona 23 gennaio 2013, Pres. Massa, est. Belluzzi.

447 Nel provvedimento del Tribunale di Chieti, si fa riferimento, non solo ai reati di evasione fiscale, ma anche a reati fallimentari e finanziari; nel provvedimento del Tribunale di Cremona, invece, il proposto risultava inserito in un'associazione criminale che, tramite la costituzione di cooperative di lavoro, oltre alla prolungata e massiccia evasione fiscale, poneva in essere altri delitti contro il patrimonio.

all'attuale assetto normativo, non prevede forme di responsabilità penale a carico degli enti per fatti rientranti nel d.lgs. n. 74/2000.

Infatti, qualora venissero svolti accertamenti nei confronti di amministratori o dirigenti di azienda per reati finanziari, tributari, contro la pubblica amministrazione o societari, e venisse dichiarata l'abituale dedizione a traffici illeciti, la mancata distinzione fra i vari proventi e la loro origine, potrebbe dare, anche qui, forma ad una confisca volta a privare l'intera massa patrimoniale ritenuta illecita, comprendendo anche i risparmi di imposta che, da soli, non potrebbero essere oggetto di ablazione nei confronti dell'ente.

Le considerazioni svolte fin qui, rivelano che i rapporti fra evasione fiscale e confisca di prevenzione non vertono tanto sull'*an* della riconducibilità dell'evasore fiscale fra i soggetti destinatari della confisca di prevenzione, non sussistendo più, come visto, alcuna barriera normativa, quanto piuttosto sul *quantum*, ovvero, sia in relazione alla puntuale definizione dei fatti sui quali formulare un giudizio di <<abitualità>>, sia sulla specifica individuazione dei proventi illeciti sproporzionati ed ingiustificabili.

Una scorretta valutazione di questi due ultimi elementi, come più volte debitamente sottolineato, comporterebbe una aggravio eccessivo nei confronti del contribuente e del cittadino, che rimarrebbe così privo di ogni salvaguardia costituzionale a fronte del soddisfacimento di ragioni fiscali che, magari, non verrebbero allo stesso modo soddisfatte all'interno del processo penale.

2.1.1. Qual è lo spettro di operatività della confisca di prevenzione

avverso il contribuente <<fiscalmente pericoloso>>?

Dopo avere accertato il fatto che il nostro ordinamento preveda ormai anche la confisca di prevenzione per reati tributari avverso il <<contribuente fiscalmente pericoloso>>, bisogna svolgere alcune brevi considerazioni in merito a quello che possa essere lo spettro di operatività della confisca di prevenzione, cercando di capire se l'ablazione patrimoniale del provento illecito tenga esatta considerazione della sua provenienza delittuosa.

A tale scopo, va evidenziato come l'art. 24 del d.lgs. n. 159/2011[448], con particolare riferimento alla misura patrimoniale della confisca di prevenzione, legittimi l'ablazione di uno spettro alquanto ampio di beni, che appare andare oltre l'esistenza di un collegamento, persino per equivalente, con il profitto o il prezzo di un precedente reato.

448 Art. 24. <<Confisca>> <<*Il tribunale dispone la confisca dei beni sequestrati di cui la persona nei cui confronti è instaurato il procedimento non possa giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica, nonché dei beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego. 2. Il provvedimento di sequestro perde efficacia se il Tribunale non deposita il decreto che pronuncia la confisca entro un anno e sei mesi dalla data di immissione in possesso dei beni da parte dell'amministratore giudiziario. Nel caso di indagini complesse o compendi patrimoniali rilevanti, tale termine può essere prorogato con decreto motivato del tribunale per periodi di sei mesi e per non più di due volte. Ai fini del computo dei termini suddetti e di quello previsto dall'articolo 22, comma 1, si tiene conto delle cause di sospensione dei termini di durata della custodia cautelare, previste dal codice di procedura penale, in quanto compatibili. Il termine resta sospeso per il tempo necessario per l'espletamento di accertamenti peritali sui beni dei quali la persona nei cui confronti è iniziato il procedimento risulta poter disporre, direttamente o indirettamente. 3. Il sequestro e la confisca possono essere adottati, su richiesta dei soggetti di cui all'articolo 17, commi 1 e 2, quando ne ricorrano le condizioni, anche dopo l'applicazione di una misura di prevenzione personale. Sulla richiesta provvede lo stesso tribunale che ha disposto la misura di prevenzione personale, con le forme previste per il relativo procedimento e rispettando le disposizioni del presente titolo*>>.

La norma in questione, infatti, fa riferimento a <<*beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego*>>, abbandonano quindi l'imperatività del previo accertamento circa la realizzazione di un reato, quale fonte che da origine alla misura della confisca di prevenzione.

Questa formulazione appare legittimare una configurazione molto lata del campo applicativo della misura di prevenzione patrimoniale della confisca, in ragione del fatto che si è data anche una lettura molto estensiva alla nozione di attività illecita[449].

E' vero che l'art. 1, lett.b) del d.lgs. n. 159/2011 sembrerebbe limitare l'accertamento in ordine alla pericolosità sociale dell'individuo con riferimento ai soli proventi di attività delittuose, richiedendo una previa rettifica circa il fatto che i proventi oggetto di confisca vengano ricondotti, almeno in parte, a precedenti comportamenti delittuosi, posti anche in essere da soggetti terzi rispetto a quelli nella cui effettiva disponibilità patrimoniale si trovano.

Tuttavia, va, altresì, detto come la formulazione dell'art. 24 del d.lgs. n. 159/2011, renda legittimo un percorso ermeneutico per il quale, stante la previa dimostrazione da parte della pubblica autorità, anche in modo indiziario, ai sensi dell'art. 1, lett. b) sopra citato, che determinati soggetti vivano con un tenore di vita non giustificabile se non mediante proprio il godimento di proventi derivanti da attività delittuose, la misura ablatoria potrebbe essere applicata proprio sull'intera generalità di quei beni, non solo di origine delittuosa ma, genericamente *illecita*, di cui il proposto, purtroppo, non riesca a dare

449 Cfr. G. CIVELLO, *La confisca di prevenzione come "nuova pena"*, in *Le associazioni di tipo mafioso*, Torino, 2015, pag. 238; M. DI LELLO FINUOLI, *La* torsione *della confisca di prevenzione per la soluzione del* problema *dell'evasione fiscale*, in *Dir. pen. Cont. - Riv. Trim.*, 2015, pag. 287;

dimostrazione della legittima provenienza[450].

Profilo, quest'ultimo, alquanto significativo, dal momento che la disciplina della misura di prevenzione non incontra il limite intrinseco della irretroattività, significando ciò, la possibilità di retroagire all'infinito, ed in questo, i criteri di distribuzione dell'onere della prova attualmente vigenti possono rendere anche molto ardua la dimostrazione in merito all'origine lecita dei beni nella disponibilità del proposto[451].

Ed infatti, non si può fare a meno, proprio in relazione all'onere probatorio, ricordare come l'art. 24 del <<Codice Antimafia>> attribuisca al soggetto proposto l'onere di dimostrare la provenienza legittima dei beni.

Tutto ciò, poi, trova ulteriore riscontro considerando che uno dei criteri che legittimano l'applicazione di una misura di confisca *ex* art. 24 d.lgs. n. 159/2011, si sostanzia proprio nella valutazione in ordine alla sproporzione tra le disponibilità economiche manifestate dal proposto ed il suo reddito o le attività economiche svolte.

Si tratta, dunque, di un profilo che sta a dimostrare la portata della *vis expansiva* della confisca di prevenzione qualora risulti sussistente un nesso di collegamento, anche minimo, fra il soggetto destinatario della misura e i proventi derivanti da pregresse attività illecite.

In questo modo, non si fa altro che affermare, anche in contrasto con i principi del diritto penale, la possibilità di sottoporre ad ablazione ricchezze che non si esauriscono nel solo <<prezzo>> o <<profitto>> di origine illecita, anche per equivalente, come nel caso

450 Cfr. M. DI LELLO FINUOLI, *La* torsione *della confisca*, *op. cit.*, pag. 287.

451 Si veda al riguardo, ex multis, Corte Cass., Sez. III Pen., setenza 16 luglio 2015, n. 30938; Corte Cass. Sez. III Pen., sentenza 7 maggio 2014, n. 18848.

della confisca-sanzione penale, ma, in modo più estremo e radicale, su tutto ciò che, essendo sproporzionato rispetto al tenore di vita, si presuma avere un'origine illecita.

Si è, dunque, detto che oggetto della confisca di prevenzione per reati tributari possono essere i beni di origine illecita di cui non si riesca a provare la provenienza illecita. Giunti a questo punto, però, occorre analizzare in maniera più specifica i parametri concreti di giudizio, considerando anche i provvedimenti giurisdizionali in materia e la loro coerenza con il dettato normativo. Si tratta di un duplice ordine di criteri, fra di loro alternativi.

La legge, infatti, fa riferimento, in primo luogo, alla sproporzione tra il valore dei beni posseduti ed il reddito dichiarato o l'attività svolta.

La sperequazione fra il tenore di vita del destinatario della misura e le fonti reddituali legittime, dichiarate o apparenti, sarebbe sufficiente a far presumere la provenienza illecita dei beni, essendo la stessa sintomatica di una riconducibilità a redditi ignoti che, trattandosi di soggetti di cui sia accertata la pericolosità sociale, anche se non più attuale, sia ragionevole ritenere possano essere il risultato di attività redditizie di origine criminale[452].

In via alternativa, la confisca-misura di prevenzione potrà essere applicata anche nel caso in cui non sussista alcuna forma di

452 Così si esprime anche la giurisprudenza; vedi Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 23 gennaio 1996, n. 398, (più di recente, Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 17 gennaio 2008, n. 6613, in cui si afferma che la sproporzione può assurgere ad indizio, anche unico, di una illecita provenienza dei beni <<*i quali, a causa della incompatibilità tra impiego di capitali ed ammontare dei redditi noti, debbano ragionevolmente farsi risalire a redditi ignori, frutto, secondo il normale accadimento delle cose di attività redditizie come sono quelle delle organizzazioni mafiose*; sul punto, in dottrina F. MENDITTO, *Le confische nella prevenzione e nel contrasto alla criminalità "da profitto" (mafie, corruzione, evasione fiscale), op. cit.*, pag. 6.

incongruità tra il valore della *res* e la capacità reddituale legittima del proposto, ma il bene stesso appaia, comunque, ascrivibile alle nozioni di <<frutto>> o <<reimpiego>> della condotta criminosa comunque qualificata.

L'autonomia fra i due criteri qui riprodotti, consentirebbe di tracciare una distinzione fra la confisca di prevenzione e la confisca c.d. <<allargata>> di cui all'art. 12-*sexies* della legge n. 356/1992, che si coglie, oltre che sul piano dell'accessorietà della seconda a una sentenza di condanna per alcuni specifici reati, altresì, per l'assenza di una previsione che permetta di effettuare una valutazione autonoma circa la provenienza illecita del bene, il cui valore non risulti essere sproporzionato, come, invece, accade nell'ipotesi della confisca di prevenzione.

Detto ciò, il giudizio di sproporzione del valore del bene va calibrato, per entrambe le due tipologie di confisca, alla ricchezza intesa in senso *statico*, considerando, dunque, il reddito dichiarato ai fini delle imposte, ovvero alla capacità reddituale in senso *dinamico*, quale risultante dal riferimento all'attività economica svolta[453].

In entrambi i casi, la sperequazione dovrà essere considerata rispetto, però, ad un riferimento temporale predefinito, con riguardo sia alla capienza patrimoniale che alla situazione economica del soggetto risultante al momento dei singoli acquisti[454].

---

453 Cfr. F. MENDITTO, *Le confische nella prevenzione*, *op. cit.*, pag. 7; ID, *La rilevanza dei redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione e nella confisca "allargata"*, in www.penalecontemporaneo.it del 9 marzo 2014, in commento all'ordinanza di rimessione alle Sez. Un., del 12 dicembre 2013, n 7289.

454 Così, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 17 dicembre 2003, n. 920; precedentemente anche Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 19 marzo 1997, n. 1171; Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 23 gennaio 1996, n. 398; ribadita l'anno successivo da Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 23 giugno 2004, n. 35628.

Ciò concorre a delineare in maniera più puntuale anche l'attribuzione dell'onere della prova che, così, sia per l'accusa che per la difesa avrà ad oggetto singoli cespiti e sarà temporalmente circoscritto, in modo tale da evitare la trasformazione potenziale del giudizio di sproporzione in un giudizio di legittima provenienza del bene in sé o, comunque, dell'intero asse patrimoniale del proposto che, così, non potrà subire forme di confisca generale[455].

Sul proposto verterà, così, *solo* l'onere di allegazione che potrà ritenersi soddisfatto quando gli elementi allegati abbiano il carattere della precisione e dell'oggettiva riscontrabilità delle varie disponibilità economiche utilizzate per potere acquistare il bene.

2.1.2. *(Segue)* Quale rilevanza dei redditi non dichiarati al Fisco per giustificare la lecita provenienza dei beni? Riflessioni critiche a margine della sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, 29 maggio 2014, n. 33451.

Ed è proprio a questo proposito che si è posto uno specifico interrogativo: è possibile addurre, per giustificare la lecita provenienza dei beni oggetto di sequestro, redditi di cui sia comprovata la disponibilità ma che non siano stati dichiarati la Fisco?[456].

455 In modo particolare, su questo punto, si veda A.M. MAUGERI., *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia alla lotta all'evasione fiscale?*, in www.penalecontemporaneo.it del 9 marzo 2014.

456 Trattano a fondo questo tema S.M. RONCO, *Il contribuente fiscalmente pericoloso*, in www.penalecontemporaneo.it, del 13 aprile 2016; A. MARCHESELLI, *Tecniche di aggressione dei profitti dell'economia fiscalmente infedele: la confisca <<penale>>tra efficacia preventiva e tutela dei diritti fondamentali*, in www.penalecontemporaneo.it, del 24 dicembre 2015; S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su*

Sebbene inizialmente la problematica si sia posta in termini problematici solo con riferimento alla confisca c.d. <<allargata>> di cui all'art. 12-*sexies*, apparendo la giurisprudenza quasi unanime nel negare rilevanza dei proventi derivanti dall'evasione fiscale, si è successivamente creato un contrasto giurisprudenziale che, con l'ordinanza di rimessione del 12 dicembre 2013 n. 7298, ha invitato le Sezioni Unite a prendere posizione circa l'opportunità di applicare, anche alla confisca di prevenzione, l'orientamento affermatosi sul punto in sede di interpretazione dell'art. 12-*sexies*, che afferma l'irrilevanza della circostanza che le fonti lecite di produzione del patrimonio siano comunque riconducibili al reddito dichiarato a fini fiscali ovvero ad attività economiche produttive di imponibile non dichiarato o dichiarato in modo parziale.

La soluzione della questione fornita dalle Sezioni Unite merita di essere analizzata approfonditamente, in quanto pone diverse perplessità.

La sentenza a Sezioni Unite, del 29 maggio 2014, n. 33451, ha risolto l'*impasse* relativo alla possibilità di tenere conto o meno dei proventi dell'evasione fiscale, come presupposto per valutare la <<sproporzione>> tra i beni detenuti dal proposto e le attività economiche svolte, confermando la validità dell'assunto per cui i proventi conseguiti in violazione degli obblighi fiscali sono indeducibili.

Per comprendere le ragioni di tale decisione bisogna prendere le mosse dalla questione posta in ordinanza di rimessione.

Il quesito rimesso alle Sezioni Unite da parte della Prima

---

sequestro e confisca, in www.penalecontemporaneo.it, del 14 dicembre 2015; F. MENDITTO., *Le confische nella prevenzione e nel contrasto alla criminalità "da profitto" (mafie, corruzione, evasione fiscale), op. cit.*, pag. 28.

Sezione della Corte di Cassazione, con ordinanza n. 7289, verteva sulla possibilità da parte del proposto di allegare per fini giustificativi i redditi occultati al Fisco[457], dato che, nel caso di specie, se i giudici di merito avessero attribuito rilevanza alle somme evase, sarebbe venuto meno il requisito della sproporzione.

La Sezione rimettente, partendo dal presupposto che le confische *ex* art. 2-*ter* e 12-*sexies*, presentano una grande similitudine dal punto di vista strutturale ed applicativo[458] nonché, prendendo, altresì, atto dell'esistenza di una giurisprudenza in materia di confisca allargata che consentiva al reo di dedurre i proventi dell'evasione fiscale per giustificare i beni di valore sproporzionato, interrogavano le Sezioni Unite sulla legittimità di un'apertura in tal senso anche per i casi di confisca di prevenzione[459].

Nel caso di specie,- va ancora sottolineato-, la difesa, nel tentativo di fare venire meno il requisito della sproporzione, allegava elementi dai quali si potesse evincere lo svolgimento di attività lecite anche se non dichiarate, al fine di conferire rilevanza ai suddetti redditi nel rapporto fra la situazione patrimoniale e l'attività economica svolta.

457Per un approfondimento, cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia alla lotta all'evasione fiscale?*, *op. cit.*, pag. 16; F. MENDITTO, *La rilevanza dei redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione e nella confisca "allargata"*, in www.penalecontemporaneo.it del 9 marzo 2014, pag. 9; F. RAPINO, *La modernizzazione delle misure di prevenzione. Riflessioni a margine dell'applicazione di misure personali e patrimoniali all'"evasore fiscale socialmente pericoloso"*, in www.penalecontemporaneo.it del 26 marzo 2013.

458Sul punto, si rimanda sempre a A.M. MAUGERI, *La sanzione patrimoniale fra garanzie ed efficienza*, *op. cit.*, pag. 817 e ss.

459 I giudici della rimessione infatti osservavano che: *"la diversità di orientamenti, ancorché relativa a confische disciplinate da normative diverse (art. 12-sexies d.l. 306(1992, in funzione di sanzione accessoria, e art. 2-ter l. 575/1965, in funzione di misura di prevenzione), non sembra trovare logica giustificazione; (...) i due testi normativi sono infatti del tutto sovrapponibili e comune si appalesa, per entrambi gli istituti, la* ratio legis*, chè è quella di contrastare soggetti socialmente pericolosi e dediti al delitto colpendone i patrimoni"*.

La richiesta si fondava, peraltro, su un orientamento giurisprudenziale che riconosceva, come anticipato, nell'ambito del procedimento di applicazione della confisca allargata, di cui all'art. 12-*sexies*, la deducibilità dei proventi derivanti da evasione fiscale dall'insieme dei beni ritenuti sproporzionati rispetto all'attività economica svolta ed al reddito consumato[460].

A tale domanda, le Sezioni Unite rispondono negativamente: i proventi conseguiti in violazione di obblighi fiscali, nel procedimento di applicazione della confisca di prevenzione, sono del tutto indeducibili al fine di escludere la <<sproporzione>>, in quanto provenienti da un'attività illecita. Tali proventi sono confiscabili, poiché <<frutto>> o <<reimpiego>> di beni *ex* se illeciti.

Di contro, per la confisca <<allargata>> *ex* art. 12-*sexies*, i giudici delle Sezioni Unite assumono che sia possibile considerare positivamente, ai fini della quantificazione della sproporzione, anche i redditi sottratti al fisco.

Tale differente soluzione, che, dunque, ci conferma che non sia possibile possibile sottrarre, in punto di confisca di prevenzione, i beni accumulati dai mancati versamenti delle imposte, ha la propria ragion d'essere, per le Sezioni Unite, nella differente natura, struttura e finalità delle due forme di confisca[461].

La confisca di prevenzione prescinde da una condanna e ha lo scopo, come detto, di evitare il reinserimento nel circuito economico legale dei proventi illeciti; la seconda, invece, ha natura di pena accessoria (ormai secondo pochi di misura di sicurezza), applicabile a seguito di una condanna, che colpisce i beni di valore sproporzionato

460 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza del 21 febbraio 2013, n. 13425; Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza del 22 gennaio 2013, n. 6336; Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza del 5 novembre 2013, n. 9678.

461 Cfr. F. RAPINO, *La modernizzazione delle misure di prevenzione*, *op.cit.*, pag. 4.

al proprio reddito e quelli che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego[462].

Le Sezioni Unite, dunque, sostanzialmente, ritengono che non possono essere presi in considerazione i proventi ottenuti in violazione degli obblighi fiscali poiché essi stessi, avendo una provenienza illecita, devono essere immediatamente espulsi dal circuito legale[463]: <<*la finalità preventiva perseguita con lo strumento ablativo risiede nell'impedire che il sistema economico legale sia funzionalmente alterato da anomali accumuli di ricchezza di cui il soggetto possa disporre per il reimpiego nel circuito economico finanziario*[464]>>.

Diversamente, invece, la confisca *ex* art. 12-*sexies*, ha la sua ragion d'essere, non già in un interesse pubblicistico volto a sottrarre beni illeciti dal mercato, bensì nell'esclusivo accertamento di determinati reati, di per sé ritenuti idonei, sulla base dell'*id quod plerumque accidit*, a produrre proventi di origine delittuosa; tale diversità si coglierebbe ancora nella già ricordata assenza di una disposizione che consenta, per l'ipotesi speciale della confisca <<allargata>>, l'autonoma valutazione indiziaria di provenienza illecita del bene, che è legittimo presumere fintantoché risulti la sproporzione e non pervenga, da parte del condannato, adeguata giustificazione.

Per le Sezioni Unite, dunque, non è possibile affermare la piena sovrapponibilità delle due tipologie di confisca, dato il differente parametro di giudizio da adottare circa la valutazione dell'origine illecita del bene.

Tale assunto, per le Sezioni Unite, dovrebbe essere sufficiente

462 Così, Corte Cass.,Sez. Un., 29 maggio 2014, n. 33451.

463 Le Sezioni Unite richiamano un orientamento che prende le proprie mosse con la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. VI Pen. del 5 febbraio 1990, n. 265.

464 Così, Corte Cass., Sez. Un., sentenza del 29 maggio 2014, n. 33451.

ad escludere potenziali *torsioni* funzionali dell'istituto della confisca di prevenzione, dato che con questa misura reale non si colpirebbe la condotta elusiva ed evasiva in quanto tale, che pure potrebbe non risultare sanzionabile sulla base della normativa penale vigente in materia tributaria, bensì *l'abituale dedizione a traffici illeciti*, i cui proventi è necessario sottrarre alla disponibilità economica del proposto, a prescindere dal reimpiego.

L'origine illecita del bene non potrebbe, dunque, essere smentita mediante l'allegazione di redditi non dichiarati al Fisco, proprio perché, l'evasione fiscale, anche ove non sussumibile all'interno di una specifica fattispecie incriminatrice, darebbe comunque atto dell'esistenza di un comportamento *contra legem*, produttivo di utilità di cui è necessario impedire il reimpiego.

Tale *iter* argomentativo sarebbe avvalorato anche da un ulteriore orientamento giurisprudenziale[465], espressamente richiamato dalle Sezioni Unite, che assume quali irrilevanti eventuali condoni fiscali o altre procedure di pacificazione tributaria (vedi il caso della *voluntary disclosure*[466]) di cui il proposto abbia fruito per regolarizzare *ex post* la propria posizione nei confronti dell'Erario, risultando, peraltro, non decisivo che: *<<a seguito del perfezionamento dell'inter amministrativo (...) le somme di cui all'evasione fiscale entrino a far parte legittimamente del patrimonio del proposto, dal momento che l'illiceità originaria del comportamento con cui quest'ultimo se le era procurate continua a dispiegare i suoi effetti ai fini della confisca>>*[467].

---

465 Si fa riferimento a Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 23 gennaio 2007, n. 5248; precedentemente anche Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 6 maggio 1999, n. 2181.

466 Vedi Cap. II, §§ 3.1. pag.295.

467 Così, testualmente, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 29 maggio 2014, n. 33451.

Se adesso analizziamo l'argomentazione fatta propria dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ci rendiamo conto del fatto che i giudici di legittimità abbiano, in pratica, operato una sovrapposizione concettuale fra quelli che si è detto essere due parametri oggettivi autonomi: il criterio della <<sproporzione>> che consente di aggredire i cespiti incongrui e non giustificati rispetto agli assetti patrimoniali del proposto, ed il criterio inerente la valutazione dell'origine illecita dei beni che ne siano <<frutto>> o <<reimpiego>>.

Infatti, nell'*iter* argomentativo delle Sezioni Unite, il giudizio sull'illecita provenienza dei beni viene attratto in quello di sproporzione, che, fra l'altro, ove accertata, ha anche valore sintomatico dell'origine delittuosa del bene; in questo modo, la Corte di Cassazione, pur di dare applicazione alla confisca volta a recuperare le somme non dichiarate, viola la norma di legge che pone in rapporto di alternatività i due presupposti sopra citati[468].

Questa argomentazione conduce, altresì, ad un paradosso, dato che le Sezioni Unite hanno dimostrano di avere accolto un orientamento più garantista e restrittivo in ordine alla confisca <<allargata>>, applicandone uno più estensivo e meno garantista, basata, fra l'altro su una presunta pericolosità sociale e sull'assenza di una sentenza di condanna.

Ciò che, dunque, appare non essere stato compreso appieno dalla Cassazione a Sezioni Unite non ha ad oggetto il fatto che le due confische abbiano differenti presupposti ed ambiti di applicazione, ma che, comunque, il legislatore utilizzando la medesima espressione

468 Cfr. A. QUATTROCCHI, *La sproporzione dei beni nella confisca di prevenzione tra evasione fiscale e pericolosità sociale*, in *Giur. It.*, 2015, pag. 710 e ss; Cfr. A.M. MAUGERI, *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione ed autoriciclaggio*, *op. cit.*, pag. 4.

<<*in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria capacità economica*>>, abbia voluto fornire i medesimi criteri di valutazione della <<sproporzione>> in entrambe le forme di confisca.

La sentenza, poi, tace su un punto di grande rilevanza. Va evidenziato, infatti, come anche in questo frangente, la Corte di Cassazione non si sia occupata di chiarire cosa si debba intendere esattamente per <<proventi conseguiti in violazione degli obblighi fiscali>>.

Infatti, le interpretazioni possono essere due: 1) la prima contempla l'ipotesi che ricomprende nella locuzione <<proventi>> tutti i vantaggi economici derivanti da un'attività lecita, ma sottratti al Fisco e, quindi, solo in questo senso, <<conseguiti in violazione degli obblighi fiscali; 2) la seconda invece, considera come tali solo i vantaggi economici derivanti dagli specifici delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000, in relazione all'ammontare dell'imposta concretamente sottratta al Fisco.

In assenza di un chiarimento da parte delle Sezioni Unite, proviamo a dare una riposta a questa domanda.

In realtà, già *prima facie*, appare chiaro come soltanto la seconda opzione possa essere conforme al principio di legalità e di stretta offensività, in quanto consentirebbe l'esatta ablazione del profitto illecito derivante dal risparmio di imposta ottenuto mediante la commissione di un reato tributario.

La prima soluzione, invece, determinerebbe l'ampliamento, in maniera eccessiva, dell'ambito di applicazione della confisca di prevenzione avverso i reati tributari, poiché darebbe origine a forme di ablazione di qualunque *res* non giustificabile rispetto al reddito del

proposto; ciò darebbe atto, detto in altre parole, alla qualificazione di illecito di un reddito solo perché sottratto alla tassazione e non perché derivante da comportamenti criminali[469]

Eppure, la Corte di Cassazione sembra sposare l'indirizzo meno garantista e non conforme ai principi costituzionali, ispirandosi così ad una superficiale e neutrale interpretazione del dato testuale che fa riferimento ai requisiti della sproporzione e della legittima provenienza dei beni e finisce per trasformarsi, di fatto, in una misura volta a colpire un <<tipo di autore>>,- incrinando anche il criterio di attribuzione dell'onere della prova[470],- e non colui il quale, concretamente, si dedica alla commissione di delitti tributari.

Le Sezioni Unite, così, in questo modo, più che concentrarsi sull'esatta identificazione dell'oggetto della confisca di prevenzione e sul suo ambito applicativo, - forte dei mutamenti legislativi che hanno caratterizzato la confisca nel Codice antimafia -, ha praticamente affermato che l'origine illecita non si fonda sull'accertamento, anche in forma indiziaria, del tipo di attività e della sua fonte delittuosa, ma sulla fantomatica <<pericolosità sociale>> e sul fatto che i beni appartengano comunque ad un soggetto *dedito* al traffico illecito anche indipendentemente, poi dall'accertamento di un'attualità del pericolo e dal fatto di reato vero e proprio[471].

469 Cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia all'evasione fiscale?*, *op. cit.*, pag. 8.

470 Così A.M. MAUGERI, *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione e auto riciclaggio*, *op. cit.*, pag. 19; in relazione alla necessità di impiegare uno statuto probatorio garantista che non possa comportare l'ablazione indiscriminata dei beni facenti capo ad un proposto anche quando questi sia parte di un'associazione mafiosa sulla considerazione che occorre la prova che i beni stessi siano il concreto frutto di attività illecite si rimanda a A.M. MAUGERI, *La Suprema Corte pretende un uso più consapevole della categoria di impresa mafiosa in conformità ai principi costituzionali*, in www.penalecontemporaneo.it, del 26 gennaio 2015; G. NANULA, *La lotta alla mafia*, *op. cit.*, pag. 1107.

471 Leggendo il d.lgs. n. 159 del 2011 ed in particolare gli artt. 1, 4 e 16, si desume che la confisca di prevenzione è estesa anche a tutti i soggetti pericolosi

Volendo trarre delle conclusioni definitive sembra allora che le Sezioni Unite abbiano compiuto una *torsione* della confisca di prevenzione per via giurisprudenziale, dal momento che hanno sancito una vera e propria disparità di trattamento tra i soggetti <<proposti>> destinatari della confisca *ex* art. 2-*ter* e coloro che invece siano stati condannati e sottoposti alla confisca di cui all'art. 12-*sexies*[472].

I primi, infatti, seppur in assenza di una sentenza di condanna, vengono penalizzati nella fase di accertamento della sproporzione tra i redditi dichiarati e quelli effettivamente detenuti, perché, oltre ad essere omessa ogni differenziazione tra reddito lecito ed illecito, dato che l'allegazione di elementi relativi alla mancata dichiarazione dei redditi non salva dall'apprensione patrimoniale, si finisce per contribuire a violare anche il principio del *nemo tenetur se detegere*[473].

Le Sezioni Unite, dunque, sembrano avere definitivamente

---

cosiddetti "comuni", fra i quali rilevano, *ex* art. 1: *" a) coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi; b) coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose"*.

472 Va segnalato come la Corte non abbia neanche fatto riferimento ai lavori della Commissione Fiandaca, istituita il 10 giugno 2013 dal Ministero della Giustizia, ove all'art. 24 del disegno di legge sulla confisca si precisa che: *"Ai fini del giudizio sulla sproporzione non si tiene conto dei proventi di evasione fiscale e di ogni altro tipo di attività illecita"*; cfr. G. FIANDACA, *Il progetto per la riforma delle sanzioni patrimoniali della Commissione Fiandaca*, in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, Milano, 2008, pag. 575 e ss; va altresì sottolineato come nella relazione della Commissione Parlamentare Antimafia del 2015 si intendeva modificare l'art. 24 in altro modo: *" In ogni caso il proposto non può giustificare la legittima provenienza dei beni adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, anche se oggetto di condono o di definizione anticipata del contenzioso tributario"*.

473 Cfr. S.M. RONCO, *Il contribuente fiscalmente pericoloso*, in www.penalecontemporaneo.it, del 13 aprile 2016, pag. 2 e ss; M. DI LELLO FINUOLI, *La* torsione *della confisca di prevenzione per la soluzione del* problema *dell'evasione fiscale*, in *Dir. pen. Cont. - Riv. Trim.*, 2015, pag. 287; A.M. MAUGERI, *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione e autoriciclaggio*, *op.cit., pag. 8;*

sancito l'esistenza dell'applicazione della misura di prevenzione patrimoniale anche nei confronti degli evasori fiscali[474] creando, infine, problemi di compatibilità con il principio di legalità rispetto alla responsabilità penale della persona giuridica, dato che, in questo modo, in assenza del novero dei delitti fiscali fra quelli presupposto della responsabilità amministrativa degli, la misura di prevenzione applicata per i reati associativi o per gli altri specificamente previsti dal codice antimafia, verrà applicata *ex* art. 16 del codice stesso anche nei confronti delle persone giuridiche e, quindi, delle società nella totale sovversione dogmatica dei principi costituzionali. In questo modo, gli enti, in attesa di una soluzione finale, non solo risultano al momento bersagliati in vario modo dalla giurisprudenza mediante l'uso della confisca, quale pena accessoria o misura ripristinatoria applicata dopo una sentenza di condanna *ex* artt. 19 o 6 del d.lgs. n. 231/2001, in assenza di qualunque previsione dei reati fiscali fra quelli presupposto, ma anche mediante la confisca di prevenzione, così come delineata anche in via giurisprudenziale dalle Sezioni Unite che lascia aperte così maglie di intervento ablativo ancora in più aperto contrasto con il principio di legalità.

E per dirla con Pirandello: <<e *ogni cosa, finché dura, porta con sé la pena della sua forma, la pena di essere così e non altrimenti*>>[475] per cui assistiamo ad una invalidante modificazione

474 Orientamento confermato anche da Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 25 giugno 2015, n. 26842, ove di chiarisce che: <<*il Tribunale ha affermato che l'evasore fiscale, ancorché per importo ingente, pur socialmente riprovevole, non può dirsi di per sé socialmente pericoloso. Si tratta di conclusioni chiaramente errate, posto che: l'evasore fiscale oltre una certa soglia è punito dall'ordinamento in quanto tale e non solo se reimpiega il profitto illecito in altre attività; la valutazione della pericolosità sociale dell'evasore fiscale deve essere fatta caso per caso ed in concreto; nel caso in esame la condotta contestata è quella di avere esportato all'estero milioni di euro provento di evasione fiscale*>>

475 Così, L. PIRANDELLO, *Sei personaggi in cerca d'autore*

della natura della confisca di prevenzione che, finché non verrà arrestata da un sincero intervento legislativo, si aprirà sempre di più verso forme di apprensione di tutto ciò che può essere acquistato *contra ius*[476].

3.1. Il rapporto tra *voluntary disclosure* e confisca di prevenzione: la *tax non compliance* dei contribuenti.

Le considerazioni che si sono svolte fino a questo momento in merito alla peculiarità delle misure di prevenzione per i reati tributari, offrono la possibilità di soffermarsi su un altro interessante profilo che ha ad oggetto il rapporto tra la confisca preventiva e la disciplina della *voluntary disclosure.*

A tale riguardo, va, infatti, sottolineato come non vi sia stata da parte di dottrina e giurisprudenza una grande attenzione in merito ai profili di contatto fra le due discipline; infatti, anche le Sezioni Unite del 29 maggio 2014, non hanno esaminato in alcun modo le probabili ripercussioni che la *voluntary* possa avere in materia di prevenzione, ma si sono limitate a precisare, in *obiter dictum*, l'irrilevanza dell'intervento delle sanatorie fiscali rispetto alla valutazione della illiceità dei proventi dichiarati da parte del proposto.

In premessa, va svolta qualche specifica considerazione in merito alla disciplina della collaborazione volontaria, nota come *voluntary disclosure*, introdotta ad opera della legge n. 186 del 15 dicembre 2014[477], recante disposizioni in <<Materia di emersione e

476 Cfr. R. ACQUAROLI, *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, Roma, 2012.

477 Cfr., *ex multis*, A. INGRASSIA, *Le caleidoscopiche ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in www.penalecontemporaneo.it, dell'11 maggio 2015; M. CARDILLO, *La voluntary disclosure: aspetti critici*, *op. cit.*, pag. 906 e ss; C. GLENDI, *Voluntary disclosure: le rapide procedure*

rientro dei capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale>>.

Analogamente a quanto avvenuto con lo scudo fiscale previsto con il d.l. n. 194/2009, la *ratio* della disciplina è quella di favorire il rimpatrio e la regolarizzazione di capitali e attività finanziarie illegalmente detenute all'estero, mediante la previsione di una serie di effetti premiali a favore di chi usufruisca del suddetto provvedimento.

I presupposti per l'accesso alla procedura di *voluntary* sono riassumibili nell'indicazione spontanea all'Amministrazione finanziaria di tutti gli investimenti e di tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti illegalmente all'estero e nell'allegazione della documentazione necessaria per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi provenienti da suddette attività.

E' anche prescritto, poi, il versamento delle somme risultanti dovute all'Erario in base ad accertamento con adesione o altri equivalenti.

L'attivazione della procedura comporta, come detto, alcuni benefici, che sul piano del trattamento sanzionatorio si sostanziano nell'irrogazione di una sanzione pari, a certe condizioni, alla metà del minimo edittale, ovvero, in assenza di queste, in misura pari al minimo edittale, ridotto di un quarto[478].

(per il purgatorio più o meno salvifico o il suicidio sanzionatorio del peccatore fiscale, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, pag. 918 e ss; M. LEO, *Raddoppio dei termini e voluntary disclosure: tutto risolto?*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 2017 e ss; C. SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 838 e ss; A. PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 348 e ss; A. IORIO- S. MECCA, *Effetti penale della voluntary disclosure*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 723 e ss.

478 A. IORIO- S. MECCA, *Effetti penale della voluntary disclosure*, *op. cit.*, pag. 725.

Rispetto poi alle fattispecie previste dal d.lgs. n. 74/2000, quali quelle previste agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter*, è poi prevista una specifica causa di non punibilità, costituita dal perfezionarsi del procedimento di collaborazione ma, soprattutto dall'esclusione della punibilità a titolo di riciclaggio, auto-riciclaggio o impiego di denaro, beni o altre utilità di provenienza illecita.

La peculiarità della disciplina della *voluntary* consiste, quindi, nel fatto che, in tali casi, viene meno la punibilità nei confronti del contribuente; solo per alcuni, comunque, tale procedura farebbe venire meno la stessa antigiuridicità delle condotte sussumibili nell'alveo delle fattispecie sopra richiamate[479].

La collaborazione volontaria, sostanziandosi in una sorta di *ravvedimento operoso* del soggetto, retroagirebbe, poi, fino ad elidere *ab origine* l'illiceità della ricchezza successivamente regolarizzata[480].

Fatta questa dovuta premessa, ci si propone adesso di affrontare la questione in ordine all'esclusione delle ricchezze oggetto di emersione nell'ambito della procedura di *voluntary* summenzionata dal campo di applicazione della confisca di prevenzione.

Del resto, posto proprio che l'ambito di operatività della confisca sia circoscritto ai beni di cui rimanga indimostrata la legittima provenienza, a fronte di comportamenti che risultino non solo più perseguibili, ma anche, per una dottrina, <<scriminati>> dall'ordinamento, bisognerebbe giocoforza concludere che l'allegazione di questi, dovrebbe avere efficacia pienamente liberatoria rispetto alla dimostrazione della liceità della ricchezza accumulata.

---

479 R. CORDEIRO GUERRA – S. DORIGO, <<*Voluntary disclosure*>> *e sanzioni penali*, *op. cit.*, pag. 2094 e ss.

480 Cfr. R. CORDEIRO GUERRA – S. DORIGO, <<*Voluntary disclosure*>> *e sanzioni penali*, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 2094 e ss; A. IORIO- S. MECCA, *Effetti penali della voluntary disclosure*, *op.cit.*, pag. 727;

Ebbene, non può negarsi, però, come tale interrogativo non appaia di così facile risoluzione, specialmente in relazione al fatto che la disciplina sulla collaborazione volontaria non abbia preso in alcun modo in considerazione la materia della prevenzione.

Infatti, in assenza del dialogo fra le discipline, si ottiene un risultato controproducente e contraddittorio, poiché, a fronte dell'adesione del contribuente alla procedura della *voluntary*, i patrimoni sanati vengono, dapprima, considerati come leciti, ma successivamente sottoposti a confisca-misura di prevenzione che, tra l'altro, non soggiace al principio di irretroattività tipico della pena, annullando, di fatto, lo scopo della disciplina della collaborazione volontaria e conferendo alla confisca un compito ultroneo rispetto a quello attribuito dalle legge.

Come spiegare allora l'affermazione della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, la quale ha affermato che <<*nessuno deve potere impunemente godere del frutto di una propria condotta illecita, tanto più se ripetuta e sistematica*>> che dunque giustifica l'ablazione dei proventi illeciti quantunque e comunque ottenuti?

Le risposte potrebbero essere di due tipologie: 1) la prima si basa sulla considerazione che la *voluntary disclosure* ha sì conferito al contribuente la possibilità di usufruire di cause di non punibilità, le quali, però, oltre ad evitare in concreto l'irrogazione della pena, non farebbero venire meno l'antigiuridicità del comportamento e, dunque, l'essenza illecita dei beni accumulati mediante investimenti o operazioni fraudolente.

In questo modo, sarebbe consentito, in fase di procedimento di prevenzione, procedere all'ablazione dei suddetti beni proprio per evitare che all'interno del mercato e dell'economia vi possa essere una

commistione fra lecito ed illecito che, inevitabilmente, influenzerebbe gli operati.

Peraltro, dato che è proprio questa la *ratio* ispiratrice della confisca di prevenzione, non vi sarebbe alcuna contraddizione del sistema, essendo confisca e *voluntary* finalizzate al raggiungimento di due scopi diversi e non contrapposti[481].

Questa risposta, pertanto, non dovrebbe creare perplessità rispetto alle affermazioni date dalle Sezioni Unite nella sentenza del 29 maggio 2014.

La seconda risposta, invece, fa leva sull'assunto che la procedura di *voluntary*, per come costruita dal legislatore nel 2014, non solo attribuirebbe al contribuente la facoltà di usufruire di cause di non punibilità a fronte del rimpatrio dei capitali, ma, una volta spedita la procedura, verrebbe meno la stessa antigiuridicità del fatto di reato commesso, dato che, in assenza dell'applicazione della misura di prevenzione per <<pericolosità sociale>> del contribuente, questi potrebbe continuare a detenere le somme di denaro o le altre ricchezze scampate all'applicazione della confisca per equivalente all'interno di un processo penale. Le somme, così, acquisirebbero una propria liceità.

Ebbene, seppur appaia agli occhi di tutti il fatto che il legislatore non abbia minimamente pensato al rapporto tra i due istituti, tant'è vero che il contribuente riflette due volte prima di procedere al rientro dei capitali, onde evitare un *Harakiri*, appare preferibile la prima risposta alla seconda e, non tanto, perché qui si

481 Di questo avviso è anche C. SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui reati tributari?*, *op.cit.*, pag. 838, il quale afferma come la volontaria emersione dei capitali esclude la punibilità per i fatti di reato, ma non l'antigiuridicità, dato che l'ordinamento ha apprestato cause di esclusione della punibilità e non cause di giustificazione.

vogliano sposare ragioni a favore della repressione avverso gli evasori, ma per ragioni di ordine dogmatico.

Infatti, come noto, le cause di esclusione della punibilità non fanno venire in alcun modo meno l'antigiuridicità del comportamento, per cui, non vi è alcuna ragione per ritenere illegittima l'attivazione della confisca di prevenzione avverso i capitali dell'evasore *pentito*, dal momento che questi mantengono pienamente la propria condizione giuridica.

Dunque, sebbene possa apparire molto restrittiva la lettura ermeneutica data dalla Corte di Cassazione in merito al rapporto fra le due discipline, essa appare coerente con i principi del diritto penale.

Tuttavia non possono non emergere ancora dubbi in merito all'opportunità di azionare il procedimento di prevenzione per il recupero dei capitali rimpatriati, che, in questi casi, potrebbe dare origine ad un mutamento della confisca di prevenzione in una più propriamente di carattere espropriativo.

Il problema, però, è di ordine legislativo ed attiene al controllo della *tax non compliance* ed ai rapporti fra contribuente e Fisco.

Infatti, come sempre detto lungo il corso di questa trattazione, sono ancora evidenti i punti di conflitto fra norme ed interessi che rendono palesi, ancora una volta, interventi schizofrenici del legislatore, privi di una visione di insieme del sistema.

3.1.1. Gli effetti penali della *voluntary disclosure* e profili di responsabilità penale degli enti.

La legge n. 186/2014 ha previsto, fra i soggetti che possono accedere alla procedura di *voluntary*, anche le società; tuttavia, è

rimasta silente in relazione agli effetti che l'esito positivo della collaborazione volontaria possa produrre in punto di responsabilità penale.

La problematica abbraccia ipotesi davvero significative. In effetti, anche qua, se leggiamo bene la disciplina della *voluntary* e il catalogo dei reati-presupposto di cui al d.lgs. n. 231/2001 vigente, ci rendiamo conto di come, rispetto alle società, gli unici reati che danno luogo al contempo a responsabilità degli enti e sono coperti da causa di non punibilità in base alla legge n. 186/2014, sono i delitti di auto-riciclaggio e di riciclaggio, limitatamente alle ipotesi in cui i proventi derivino da delitti tributari a loro volta coperti da causa sopravvenuta di non punibilità per le sole persone fisiche[482].

Tuttavia, l'autodenuncia del contribuente infedele, finalizzata all'adesione alla procedura di collaborazione, potrebbe, comunque, dare origine procedimenti penali avverso enti, quali banche, istituti di credito, che hanno consentito l'occultamento e lo spostamento dei proventi illeciti a titolo di riciclaggio o di auto-riciclaggio, i quali, indirettamente si troverebbero così a rispondere per *concorso* per la commissione di illeciti tributari.

Ecco che, anche in merito alla problematica estensione applicativa della *voluntary*, in rapporto con la disciplina della responsabilità penale egli enti, occorre svolgere alcune brevi riflessioni, proprio in considerazione del fatto che, attualmente, le

482 Cfr. F. D'ARCANGELO, *Gli effetti penali della <<voluntary disclosure>> e la responsabilità da reato degli enti* , in *Riv. 231*, 2015, pag. 20; D. PIVA, *Concorso di persone e responsabilità dell'ente. Vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma*, in *Arch. Pen.*, 2016, pag. 1 e ss; ID., *Gli effetti penali della* voluntary disclosure, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 259 e ss; A. INGRASSIA, *Le caleidoscopiche ricadute penalistiche della procedura di* voluntary disclosure*: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in www.penalecontemporaneo.it, 11 maggio 2015.

persone giuridiche non possano rispondere per i delitti tributari.

Nel caso di esito positivo della procedura di cui alla legge n. 186/2014, si profilano due possibili orientamenti interpretativi.

Il primo concerne l'ipotesi che intravede un concorso fra persona giuridica e persona fisica nella commissione del delitto tributario presupposto a quelli di riciclaggio e di auto-riciclaggio. E' d'obbligo una premessa. E' noto come, nel tempo, si siano sviluppate, sia in dottrina che in giurisprudenza, tre tesi in merito alla natura della responsabilità degli enti: la prima vede una responsabilità di natura *penale-concorsuale*; una seconda, la qualifica come *amministrativa tout court*; la terza, invece, elabora un indirizzo volto a classificare la responsabilità delle persone giuridiche nell'alveo di un *tertium genus*[483].

Solo se abbracciassimo la prima teoria, però, ovvero quella che classifica la responsabilità degli enti come di tipo *penale-concorsuale*, e, quindi, considerassimo l'ente come concorrente rispetto al fatto posto in essere dalla persona fisica, che porta avanti con successo la procedura di *voluntary*, dovremmo ritenere che anche la persona giuridica possa usufruire della causa di non punibilità sopravvenuta, stante la previsione normativa inserita nella legge n. 186/2014, la quale statuisce che essa operi nei confronti di tutti coloro, dunque, sia persone fisiche che giuridiche, che abbiano commesso o siano

483 Si veda, per la prima teoria, da ultimo C.E. PALIERO, *Dieci anni di corporate liability nel sistema italiano*, in *Le società*, 2011, pag. 14; in giurisprudenza, Corte Cass. Sez. Un., sentenza del 27 marzo 2008, n. 26654; per la natura amministrativa, vedi G. MARINUCCI, *Relazione in sintesi*, in *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Padova, 2003, pag. 307 e ss; in giurisprudenza, invece, Corte Cass. Sez. Un., sentenza del 23 gennaio 2011, n. 34476; per il *tertium genus*, si veda, invece, R. BARTOLI, *Le Sezioni Unite prendono <<coscienza>> del nuovo paradigma punitivo del <<sistema 231>>*, nota a Cassa. Sez. Un., sentenza del 24 aprile 2014, n.38343, in *Le società*, 2015, pag. 215 e ss; D. PULITANO', *La responsabilità <<da reato>> degli enti: i criteri di imputazione*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 2002, pag. 417.

concorsi a commettere delitti.

Altro orientamento opposto, invece, si basa sulla portata dell'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001 il quale, come noto, afferma che <<*la responsabilità dell'ente sussiste anche quando (...) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia*>>.

Proprio un'interpretazione letterale della norma dovrebbe condurci a ritenere che, anche in caso di causa sopravvenuta di esclusione della punibilità, come nel caso della *voluntary*, in ipotesi di concorso fra persona fisica e giuridica, dovrebbe permanere la responsabilità dell'ente[484]. Questa lettura trarrebbe sostegno dalla Relazione al decreto, ove al par. 4 si legge che: <<*le cause di estinzione della pena, al pari delle eventuali cause di non punibilità e, in generale, alle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato*>>.

Dunque, volendo attenerci al fatto che l'ente non possa mai rispondere direttamente, almeno per il momento, per un reato tributario, la legge n. 186/2014 continua, comunque, a sollevare molteplici dubbi in merito, dal momento che: in caso di esito positivo del procedimento di collaborazione, si aprono all'interprete due strade completamente opposte. Anche preferendo la prima tesi, più consona al principio di legalità e alla certezza del diritto, si finirebbe, comunque per riconoscere l'esistenza palese di un *vulnus* del sistema.

Considerando, invece, l'incertezza dell'esito positivo delle procedure di *voluntary disclosure*, al di là delle modalità con cui configuriamo la natura della responsabilità *ex* 231, potrebbe, in caso negativo, essere ascritta alle società una responsabilità a titolo di

484 Cfr. A. INGRASSIA, *Le caleidoscopiche ricadute penalistiche della procedura di* voluntary disclosure*, op. cit.*, pag. 18.

riciclaggio, auto-riciclaggio o reimpiego di beni, denaro o altre utilità, per i fatti commessi da soggetti apicali o subordinati nell'interesse o a vantaggio dello stesso.

Urge, dunque, una riforma del sistema, come vedremo più avanti, proprio per evitare elusioni inconsapevoli ed indirette del principio di legalità.

4.1. La tassazione dei proventi illeciti: profili dogmatici, problemi applicativi e valori costituzionali.

Sarà consentito adesso, senza alcuna pretesa di completezza sul punto, volgere, per un attimo, l'attenzione su una questione intimamente connessa alla sottrazione dei proventi illeciti non dichiarati al fisco mediante il sequestro e le confische e che ha ad oggetto la legittimazione dello Stato a recuperare con la tassazione, ancor prima dell'apertura del processo penale, le fonti di ricchezza sottratte al Fisco[485].

Per rispondere a tale quesito, bisogna, in primo luogo, individuare quale sia e se vi sia la normativa che regoli la tassazione dei proventi illeciti e come essa vada rapportata con le norme penali.

Si tratta, ovviamente di una questione molto complessa, non solo dal punto di vista pratico, ma soprattutto dal punto di vista

485 Per specifici riferimenti al coordinamento fra normativa penale e normativa tributaria e sua evoluzione, si rimanda a A. GIOVANNINI, *Proventi e costi di reato in generale nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. GIOVANNINI- A. DI MARTINO – E. MARZADURI, Milano, 2016. pag. 927; A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra Fisco e sanzione*, Padova, 2001; M. BEGHIN, *La tassazione dei redditi da proventi illeciti*, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 3280; G. FALSITTA, *La tassazione dei proventi da reato nell'analisi della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 1123 e ss; F. AMATUCCI, *La natura innovativa del regime impositivo dei proventi illeciti*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999, pag. 669 e ss.

teorico, in quanto l'interprete è tenuto anche ad individuare quali possano essere tutti i fatti o gli atti illeciti rilevanti per il diritto tributario, prima ancora che per il diritto penale[486]

Ed anche se non è questa ovviamente la sede in cui approfondire i riferimenti di filosofia e teoria generale del diritto in materia di illecito, possiamo comunque provare a fornire la nozione frutto della ricostruzione dogmatica di Kelsen che ne parla come di: *"quel determinato comportamento dell'uomo, che nella proposizione giuridica viene posto come la condizione, per cui si rivolge contro di esso l'atto coattivo posto nella proposizione stessa come conseguenza"*[487]; dunque, Kelsen parla in termini di effetti giuridici originati da una certa tipologia di condotta lesiva meritevole di sanzione, in quanto contrapposta ad un ordine predeterminato di valori e diritti.

Data per buona questa nozione, dovremmo, quindi, considerare l'illecito inidoneo ad essere valutato quale fonte di un reddito, proprio perché esso allude ad una modalità dell'atto o dell'attività materiale tipica, posta in contrasto con le prescrizioni normative[488] e non alla fonte produttiva vera e propria della ricchezza.

Detto ciò, però va comunque compreso se vi sia, ed in caso,

486 *Ex multis*, E. MUSCO – F. ARDITO, *Il profilo sanzionatorio del reato tributario*, in *Diritto penale tributario*, 2012, pag. 54 e ss; G. CERQUETTI, *Il controllo costituzionale della scelta della sanzione*, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir.*, 1987, pag. 286; D. COPPA – C. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, 1989, pag. 421 e ss. T. PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1985, pag. 367 e ss; F. GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. Comm.*, 1984, pag. 279 e ss; G. FALSITTA, *La responsabilità penale del contribuente*, in *Il fisco*, 1983, pag. 2516; M. ROMANO, *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1983, pag. 783 e ss; E. CARNEVALE, *Il reato contro l'Erario*, in *La legge,* 1906, pag. 1540 e ss;

487 Vedi, H. KELSEN, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, *op. cit.*, pag. 67.

488 Si veda, P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, pag. 531.

ove sia rinvenibile, la legittimazione normativa dello Stato a contrastare i fenomeni di evasione, non solo mediante lo strumento preventivo, le cause di non punibilità o la confisca, ma anche attraverso la tassazione del provento di natura illecita al di fuori del processo penale[489].

Alcuna dottrina[490], dando una attenta lettura al TUIR, afferma come non sia rinvenibile alcun principio di ordine generale in materia di imposte dirette che espliciti un divieto alla tassazione dei proventi illeciti; ciò che, invero, la stessa normativa tributaria afferma è che il presupposto di imposta impone che l'incremento del reddito sia il frutto di un'attività produttiva ricompresa esattamente fra quelle previste dal TUIR medesimo[491].

In pratica, ad una prima lettura, questo dato starebbe a dire che sia possibile procedere alla tassazione di un provento illecito tutte le volte in cui vi sia una fattispecie prevista dal legislatore e soggetta ad imposizione, frutto di un'attività produttiva.

Quindi, a titolo esemplificativo, ciò significherebbe che anche gli illeciti societari o finanziari derivanti da un'operazione economica a monte soggetta ad imposizione (acquisto di beni mediante riciclaggio di denaro sporco) per il TUIR, e che richiedono una

489 Ne parlano, seppur con sfumature e modalità diverse anche G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, pag. 589 e ss; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, *op. cit.*, pag. 14 e ss; S. FINOCCHIARO, *Abolitio criminis e reati tributari "sotto-soglia": uno dei primi provvedimenti di revoca del giudicato*, in www.penalecontemporaneo.it del 16 febbraio 2016; A. IORIO – S. MECCA, *Nuovi rapporti tra pagamento del debito tributario e reati*, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 4463 e ss; G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e "ne bis in idem": variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 939 e ss.

490 Si fa riferimento a P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, *op. cit.*, pag. 531; A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001, pag. 17 e ss.

491 Cfr. P. BORIA, *La nozione di reddito ed il regime dei proventi illeciti nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. Dir. trib.*, 2015, pag. 26.

dichiarazione ai fini del calcolo delle imposte sui redditi, sarebbero tassabili[492].

Prima, però, di dare contezza al lettore del contenuto della normativa che prevede il calcolo ai fini dell'imposizione fiscale dei proventi derivanti da atti illeciti, bisognerebbe soffermarsi ancora un attimo proprio sulla valutazione della coerenza di questa normativa con il sistema costituzionale vigente.

Possiamo, infatti, affermare che se decidessimo di accentuare il valore della dimensione economica del fenomeno impositivo e, quindi, di analizzarlo come dato neutrale, privo di un substrato fattuale e giuridico, qualsiasi ricchezza potrebbe essere rappresentativa di una capacità economica computabile dal Fisco per fini contributivi.

Se però, ragionando diversamente, decidessimo – anche più correttamente – di colorare il dato economico della dimensione giuridica, non potremmo accettare la semplice conclusione a favore della tassazione del provento illecito sottratto al Fisco.

Se già decidessimo di astrarci dal mondo del diritto positivo tributario, senza scadere, però, in riflessioni morali o giusnaturalistiche, dovremmo partire dall'analisi di alcuni principi costituzionali e domandarci se l'interesse dello Stato al conseguimento delle entrate per il sostenimento delle spese pubbliche, non possa costituire espressione di un valore a sé stante, del tutto scoordinato dagli altri valori e principi costituzionali, o, invece, debba legarsi, in primo luogo, a quello solidaristico previsto dall'art. 2 Cost., che

492 Sul punto sviluppa una valutazione critica A. GIOVANNINI, *Proventi e costi di reato in generale nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, *op. cit.*, pag. 916, il quale ritiene che *"è almeno dubbio che la tassazione di proventi illeciti ed in particolare dei proventi di reato possa adattarsi ai principi giuridici fondamentali, ad iniziare da quelli costituzionali ed alla nozione di presupposto di imposta desumibile dall'art. 1 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917*;

aggancia gli interessi del singolo individuo e quelli della collettività, al fine di determinare un progresso sociale, economico e politico[493].

L'art. 2 della Costituzione introduce nel nostro sistema il valore della solidarietà come strumento di bilanciamento della libertà del singolo individuo e come <<strumento>> di miglioramento delle condizioni generali di vita del consociato e della collettività stessa[494] e rappresenta un valore imprescindibile all'interno di tutta la Carta Costituzionale.

Pertanto, dovrebbe essere questa la cornice nella quale si inserisce l'art. 53 Cost., in materia di capacità contributiva[495]; giungeremmo pertanto a questa prima conclusone: il prelievo attuato a titolo impositivo rappresenta lo strumento che consente di soddisfare gli interessi collettivi, al fine di mantenere sia un ordine legale che la progressione sociale, economica e culturale di una nazione.

Ed è qui che sorge la domanda delle domande: il concorso alle pubbliche spese a cui sono chiamati i cittadini deve essere soddisfatto mediante qualunque ricchezza prodotta o acquisita, o solo con quelle conformi alla legge e da queste positivamente qualificate?

A tale quesito, per essere coerenti con l'insieme positivo di valori espresso dalla Costituzione, *in primis* dagli artt. 2, 41, 42 e 53 Cost., si dovrebbe rispondere affermando che possa essere soggetto a tassazione non tutto ciò che sia rappresentativo di una forza economica, ma solo ciò che sia espressione di una produttività *legalizzata*, in quanto conforme, appunto, alla cornice unitaria di

493 Così, in particolare, A. GIOVANNINI, *Proventi e costi di reato in generale*, *op. cit.*, pag. 918.

494 C. MORTATI, *Costituzione (dottrine generali e Costituzione della Repubblica italiana)*, in *Enc. Dir.*, 1962, pag. 139 e ss.

495 Per un approfondimento si rimanda a AA. VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. MELIS- L. SALVINI, Padova, 2014.

regole, valori e principi presenti in Carta Costituzionale.

Ecco che, quindi, almeno in teoria, non si potrebbe procedere alla tassazione dei proventi derivanti da reati associativi di tipo mafioso, dal traffico di stupefacenti e dallo stesso auto-riciclaggio, in quanto, queste attività, essendo contrarie al sistema dei beni giuridici rappresentati in Costituzione[496], si pongono in contrasto diretto con alcune norme fondamentali, ed *in primis*, quelle espresse dagli artt. 41 e 42 Cost nonché con lo stesso art. 53 Cost.[497], il quale richiede che vi sia la conformità della fonte di provenienza del provento o del risparmio di imposta ad una dimensione di legalità[498].

In pratica, è sostenibile l'argomentazione per la quale il provento che discenda da una fonte illecita, qualificata come tale

496 Si rimanda a G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, *op.cit.*, pag. 8 e ss; S. MOCCIA, *Dalla tutela dei beni alla tutela di funzioni: tra illusioni postmoderne e riflessi illiberali*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1995, pag. 343; F. PALAZZO, *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1992, pag. 453; T. PADOVANI, *Tutela di beni e tutela di funzioni nella scelta tra delitto, contravvenzione e illecito amministrativo*, in *Cass. Pen.*, 1987, pag. 670 e ss; A. FIORELLA, voce *Reato in generale*, in *Enc. Dir.*, Milano, XXXVIII, 1987, pag. 797 e ss; W. HASSEMER, *Spunti per una discussione sul tema "Bene giuridico e riforma della parte speciale*, in *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, a cura di A. STILE, Napoli, 1985, pag. 367; G. FIANDACA, *Il "bene giuridico" come problema teorico e come criterio di politico criminale*, in *Diritto penale in trasformazione* a cura di G. MARINUCCI – E. DOLCINI, Milano, 1985, pag. 139 e ss; A. ANGIONI, *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, Milano, 1983, pag. 20 e ss; E. MUSCO, *Bene giuridico e tutela dell'onore*, *op. cit.*, pag. 77; F. BRICOLA, *Teoria generale del reato, op.cit.*, pag. 7 e ss; F. CARNELUTTI, *Il danno e il reato*, Padova, 1926, pag. 52.

497 Per un'ampia ricostruzione del valore intrinseco all'art. 53 Cost. ed alla sua portata, di recente A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti costituzionali dell'imposizione*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, *op. cit.*, pag. 13 e ss.

498 Cfr. F. BELLINI, *Ancora, brevemente, sulla non imponibilità dei proventi dell'illecito*, in *Bollettino tributario di informazioni*, 2016, pag. 425; A. GIOVANNINI, *Proventi e costi del reato in generale*, *op. cit.*, pag. 919; A. MARCHESELLI, *Legittimità costituzionale, responsabilità penale e problemi applicativi della tassazione dei proventi illeciti*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1997, pag. 545 e ss.

ancor di più dal diritto penale, non potrebbe essere valutata nel mondo del diritto come reddito, in quanto privo di un titolo giudico idoneo a legittimarlo[499].

Volendo dunque concludere questo ragionamento, se in una prospettiva economico-finanziaria è noto che il reddito abbia la funzione di rappresentare un indice nel quale si innesta e manifesta la capacità soggettiva di spesa, e, dunque, il coefficiente di contribuzione alle spese pubbliche, nel mondo del diritto, invece, questo dato deve confrontarsi con i paradigmi sociali, etici e valoriali che un sistema giuridico assurge ad immanenti; del resto, sarebbe poco accettabile considerare alla stessa stregua il reddito prodotto da una società dedita alla produzione di elettrodomestici e quello prodotto da un'associazione di tipo mafioso, che si arricchisce mediante la commissione di una pluralità di reati.

Volgendo l'attenzione, però, al dato normativo, un primo riferimento non può che andare all'art. 14, comma 4, della legge n. 537/1993, il quale afferma che "*Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria*".

La norma sopra citata, almeno *prima facie*, sembrerebbe, invece, prevedere la possibilità di tassare i proventi derivanti da atti,

499 Per una corretta qualificazione di titolo giuridico, si rimanda *ex multis* a F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, Padova, 2015, pag. 941 e ss; A. FIUMARA, *Giusto titolo*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1970, pag. 615 e ss.

fatti o attività illecite di vario tipo; ed è proprio rispetto a questa norma che va approfondita l'esegesi, per comprendere se essa si ponga al di fuori del sistema costituzionale e, dunque, in conflitto ed essere espunta, o se, invece, possa essere intesa in maniera differente, tale da essere interpretata in chiave costituzionalmente orientata.

Per carpirne il senso, in primo luogo, però, è necessario inquadrare il momento storico in cui essa ha avuto origine: questa norma, infatti, è stata introdotta dal legislatore dopo gli scandali che hanno condotto all'insieme dei processi che, nel loro insieme, sono stati collocati nel fenomeno denominato più comunemente <<Tangentopoli>>, con la finalità specifica di sottoporre ad imposizione i proventi illeciti per cercare di ricostituire una sorta di giustizia sociale a fronte delle ingenti quantità di denaro pubblico che erano state sottratte e dei profitti illeciti conseguiti mediante una pluralità di reati commessi da vari esponenti della politica, dell'amministrazione e dell'impresa, *in primis* di corruzione, turbativa d'asta, concussione, finanziamento illecito ai partiti.

Si tratta, quindi, di una norma partorita in uno stato emotivo emergenziale, che, come altre in passato, fra cui la stessa confisca di prevenzione sopra esaminata, ha avuto lo scopo di porre un freno a manifestazioni considerevoli di illegalità diffusa.

Questa disposizione, al di là di tutto, rende comunque tangibile la volontà del legislatore di procedere alla tassazione del provento illecito a patto che sussistano due condizioni: 1) che vi sia la classificazione all'interno di una delle categorie reddituali previste dal sistema delle imposte sui redditi, *ex* art. 6 TUIR; 2) che questo provento non sia oggetto di apprensione mediante sequestro o confisca, che, altrimenti, in pratica, duplicherebbe la sanzione a carico

del contribuente[500].

Ora, se come qualche autore anche logicamente afferma[501], si preferisce considerare ammissibile la tassazione del provento illecito che abbia quale presupposto di produzione del reddito un comportamento illecito, inteso come atto, fatto o attività, ancorandone l'origine normativa ad una ordinaria modalità di contribuzione corrispondente all'assunto insito nell'art. 53 Cost., si finirebbe, in pratica, per attribuire ad un rapporto ordinario di imposta e contribuzione, finalità e nature tipiche delle pene o delle misure di sicurezza patrimoniali, come la confisca, oppure si finirebbe per avallare e, quindi, accettare un sistema contrapposto a quello della legalità, per ciò che concerne l'individuazione dei fatti e degli effetti giuridici conformi[502].

---

500 L'art. 36, comma 34-*bis* d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha stabilito che la disposizione di cui all'art. 14, comma 4, si interpreta nel senso che i proventi ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del TUIR, *"sono comunque considerati come redditi diversi"*. Dunque la norma pone un'innovazione.

501 Cfr. P. BORIA, *La nozione di reddito ed il regime dei proventi illeciti nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. Dir. trib.*, 2015, pag. 19, il quale afferma che: *"La suddetta norma rappresenta pertanto una conferma esplicita della tassabilità dei proventi da attività illecita in ragione della qualificazione tributaria della fonte produttiva secondo la logica tipica della nozione di reddito quale emergente nel sistema dell'imposizione diretta (...). E' appena il caso di evidenziare che nessuna rilevanza assume la dimensione giuridica dell'illecito e quindi la sua riconducibilità alla violazione di norme civili, amministrative o penali. Qualunque atto o attività illecita sono astrattamente idonei a generare proventi imponibili, purché ricorrano le condizioni di imponibilità stabilite dalle fattispecie puntualmente previste dalla legge tributaria"*.

502 Così anche recentemente in giurisprudenza, vedi Corte Cass., Sez. Trib., sentenza del 20 gennaio 2010, n. 869, ove si afferma che: *"In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi dell'art. 14, comma 4, l. 537/1993, affinché operi la causa di esclusione dell'imponibilità costituita dalla circostanza che i detti proventi risultino "già sottoposti a sequestro o confisca penale", occorre che il provvedimento ablatorio sia intervenuto nello stesso periodo di imposta cui il provento si riferisce, così operando il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. Ne consegue che se l'accertamento riguardi illeciti proventi relativi a più annualità, il sequestro o la confisca sono opponibili al fisco con riferimento all'annualità in cui detti atti ablatori siano stati posti in essere e non*

Peraltro, poi, se si ritenesse corretta l'interpretazione che vede possibile la tassazione per l'esatta corrispondenza del provento illecito ad una fonte di reddito, secondo il combinato disposto degli artt. 14, comma 4, l. 537/1993, - come in parte modificato dall'art. 36, comma 34-*bis*, della legge 248/2006, art. 6 TUIR e 53 Cost., risulterebbe ostico comprendere quale sia, invece, l'ambito autentico di applicazione della confisca come misura patrimoniale, se non quello residuale e successivo al periodo di imposta in cui è intervenuta la produzione del provento e l'ordinario accertamento del reddito che ha portato contestualmente anche all'ablazione *ex* art. 14.

Probabilmente, per ricostruire un sistema che non preveda antinomie o contrapposizioni, potrebbe essere d'aiuto l'interpretazione del concetto di <<possesso>> del reddito nelle attività illecite rispetto a confisca o sequestro di proventi illeciti che, per esulare da un palese contrasto tra norme, fra il sotto-sistema impositivo delineato dalla legge del 1993, quello ordinario sanzionatorio tributario e il sistema di repressione e sanzione penale, dovrebbe essere inteso, non come concetto tipicamente civilistico che richiama ad una situazione di fatto assimilabile a quella del proprietario e visto come potere di disporne con l'*animus rem sibi habendi*[503], ma come modo per identificare la relazione del soggetto con quella peculiare manifestazione di capacità contributiva costituita dal reddito[504].

---

per quelle precedenti".

503 Per una ricostruzione completa dell'istituto si rimanda ad R. SACCO, voce *Possesso (in generale) : b) diritto privato*, in *Enc. Dir.*, 1985 pag. 491 e ss; A. MONTEL, voce *Possesso (diritto civile)*, in *Enc. Dir.*, 1966, pag. 333 e ss; F.S. GENTILE, *Il possesso*, Torino, 1965; G. PAIS-PASSINO, *Contributo alla storia del possesso nel diritto italiano*, Sassari, 1886; F.K. SAVIGNY, *Das recht des Besitzes*, 1865; nel diritto penale A. CARMONA, *I reati contro il patrimonio*, in *Questioni fondamentali della parte speciale di diritto penale*, Torino, 2012, pag. 99 e ss; R. PANNAIN, *Il possesso nel diritto penale*, Roma, 1947; P. NUVOLONE, *Il possesso nel diritto penale* Milano, 1942.

504 *Ex multis*, F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*,

Sembrerebbe, quindi, più coerente ritenere che la regola prevista nella norma speciale di cui all'art. 14, comma 4, non incida sul concetto di <<possesso di redditi>> in base ad una ricostruzione civilistica dell'istituto, perché non definisce la relazione di titolarità soggettiva tra la fattispecie reddituale ed il contribuente, ma sull'esistenza del presupposto stesso dell'imposta, escludendo l'imponibilità per le fattispecie in cui non sia più ravvisabile un incremento reddituale direttamente connesso ad un atto illecito, in conseguenza dell'applicazione di strumenti sanzionatori tipici del sistema penale[505], quale la confisca, dovuti anche all'apertura di un processo penale precedentemente all'accertamento dei redditi[506].

Tale sistema, però, presenterebbe ancora delle contraddizioni, in quanto, così come descritto, attribuirebbe ad entrambe le forme di ablazione o di avocazione patrimoniale del provento illecito una dimensione sanzionatoria mascherata da ordinaria imposizione dei redditi *ex* art. 53 Cost..

Milano, 2000; L. TOSI, *La nozione di reddito*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1994, pag. 42 e ss; G.TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 57 e ss; L. FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del presupposto di fatto del tributo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, pag. 454; D. REGAZZONI, *Considerazioni in merito alla tassabilità dei proventi di attività illecita*, in *Dir. economia*, 1990, pag. 703.

505 Sul punto si rimanda a I. CHERCHI, *La tassazione dei proventi illeciti*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2005, pag. 429, ove l'A. sottolinea proprio come anche la giurisprudenza ha stabilito che il provvedimento ablatorio per ostare alla tassazione deve intervenire entro il periodo di imposta cui il provento è riferibile, a tal fine non risultando rilevante l'eventuale successo intervento di un provvedimento di sequestro o di confisca anche se anteriore alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno entro cui i proventi illeciti sono stati percepiti o all'emanazione dell'avviso di accertamento (così Corte Cass., sentenza del 13 maggio 2003 n. 7337).

506 Cfr. A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, *op. cit.*, pag. 20 e ss; A. GIOVANNINI, *Proventi illeciti e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000; A. FEDELE, *Imposizione fiscale od oblazione sanzionatoria per i proventi derivanti da attività illecite?*, in *Rass. Trib.*, 1999, pag. 1622 e ss.

Invero, sembrerebbe, infine, qui più opportuno non riportare il prelievo effettuato ai sensi dell'art. 14, comma 4, nell'alveo dell'art. 53 Cost., dal momento che il recupero fiscale ricadrebbe su ricchezze prive di un titolo <<idoneo>> e <<giusto>>, bensì in quello tipico dell'art. 25, comma 3, Cost. che regola le misure di sicurezza[507].

In questo senso, dovremmo espungere questa tipologia di prelievo dalla matrice tipica dell'obbligazione civilistica, trasferendola nel mondo sanzionatorio penale o al più amministrativo che, però, dovrebbe essere sorretto da ulteriori pilastri garantistici inesistenti nel mondo del diritto civile.

Si sostiene, così che se non si individua in una norma costituzionale differente dall'art. 53 Cost., come l'art. 25, 3° comma, Cost, appunto, la base normativa di questa forma di prelievo, attribuendovi, dunque, un carattere para-sanzionatorio, si finirebbe per ammantare il rapporto di imposta di finalità atipiche da quelle sue proprie.

Dato che è lo stesso art. 53 Cost., ad impedire che il provento illecito possa essere riportato nel canone della legalità, rimarrebbe solo la possibilità di qualificare il prelievo di queste ricchezze come misura di sicurezza o sanzione amministrativa, sempre che non si voglia accettare un palese contrasto tra la norma *de qua* e la Costituzione.

Configurandosi poi la misura di cui all'art. 14 come alternativa se non addirittura successiva alla stessa confisca, ed agendo di fatto

507 Depone, in tal senso, anche la giurisprudenza penale. *Ex multis*, Corte Cass., SS. UU. sentenza del 7 marzo 1994, n. 2798 secondo cui l'ordinamento non considera reddito i proventi di attività costituenti reato "*perché ha predisposto altri mezzi per impedire che il reo consegua un utile economico da un'attività penalmente rilevante... quali il risarcimento del danno, le restituzioni e, soprattutto, la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato*".

con le stesse modalità, sembrerebbe opportuno qualificarla, al più, come altra misura di sicurezza volta ad ablare quella porzione di ricchezza illecita rispetto alla quale il soggetto detentore era rimasto impunito. Tuttavia, ciò darebbe ingresso implicito nel nostro ordinamento ad una nuova misura di sicurezza non regolamentata dai principi tipici del diritto e del processo penale.

Il provento illecito, se qualificabile come profitto o prezzo del reato rimarrebbe sempre la conseguenza di un fatto tipico penalmente rilevante, inidoneo, ai sensi dell'art. 53 Cost., ad assurgere a reddito tassabile[508].

Ed il fatto che il comma 4, dell'art. 14, faccia esplicito riferimento alla confisca, dimostrerebbe proprio una contraddizione intrinseca di quella parte della letteratura che vede, invece, il provento sussumibile nell'ordinario alveo della tassazione, nonostante, si possa dire che l'ordinamento attribuisca implicitamente al prelievo la stessa finalità della confisca – misura di sicurezza o comunque di sanzione amministrativa.

Ecco che, dunque, se non si vuole continuare a ritenere che questa disposizione sia costituzionalmente illegittima, bisogna cambiare parametro normativo di riferimento ed adottare, quindi, l'art. 25, comma 3°, al posto dell'art. 53 Cost. per ripristinare quella simmetria di valori già presente in Costituzione, riconoscendo alla tassazione del provento illecito la fisionomia della sanzione.

508 Si veda anche G.M. FLICK, *Brevi note sulla prospettiva di tassazione dei proventi da reato*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1994, pag. 118 e ss.

5.1. Sull'incertezza della natura della confisca di prevenzione: dialogando con le Corti alla ricerca di uno statuto garantista.

Si è voluto, fino ad ora, rispondere ai maggiori quesiti sui quali, oggigiorno, ci si interroga con riferimento al rapporto tra confisca-misura di prevenzione e reati tributari e che per questa trattazione sono apparsi più rilevanti, analizzando anche alcuni aspetti collaterali, come quelli riguardanti gli effetti prodotti dal buon esito del procedimento di *voluntary disclosure*, o quelli concernenti la tassazione dei proventi illeciti non ancora sottoposti a confisca.

In chiusura, si vuole adesso dare anche contezza delle problematiche inerenti la qualificazione della natura giuridica della confisca di prevenzione, oggetto di plurime definizioni da parte della dottrina e della giurisprudenza nazionale ed europea, al fine di chiarire se tale strumento para-sanzionatorio appaia, non solo conforme al dettato normativo costituzionale ed europeo, ma strumento adeguato al contrasto alla *criminalità del profitto*.

Come abbiamo già detto, la confisca-misura di prevenzione, come regolata sia dall'art. 2-*ter*, che dall'art. 24 del d.lgs. n. 159/2011, è un provvedimento reso dall'autorità giudiziaria in assenza dell'accertamento della commissione di un fatto di reato da parte del prevenuto sulla base di elementi indiziari e, che richiede, generalmente, la sussistenza di alcuni presupposti oggettivi e soggettivi.

Per quanto riguarda i primi, la confisca può essere irrogata avverso i beni di appartenenza del proposto e non di terzi, quando vi sia un sospetto circa l'origine illecita dei medesimi ed una <<sproporzione>> tra il valore degli stessi, il reddito dichiarato o l'attività economica svolta.

Rispetto a tali parametri, ed in via incidentale, si vuole già evidenziare come alcuni termini adoperati dal legislatore rivelino già, ad una prima lettura, alcuni profili di incongruenza con i principi di tassatività e determinatezza; esempio pratico può essere tratto dal concetto incerto di <<*disponibilità*>>[509], di matrice civilistica, la quale, deve sussistere in via <<*diretta, indiretta o a qualsiasi titolo*>> sui beni oggetto di ablazione.

La misura di prevenzione patrimoniale si può estendere, così, a tutti quei beni sui quali il proposto possa esercitare una signoria effettiva, indipendentemente da una qualificazione giuridica e formale; l'importante è che il proposto possa disporre su di essi in una veste assimilabile a quella del *dominus*, nella sua dimensione minima del possesso; sarà, dunque, necessario accertare che il proposto possa disporre della facoltà concreta e sostanziale di utilizzarli, di determinarne la destinazione o di individuarne la finalità di impiego[510].

I beni oggetto di confisca devono essere poi di il <<*frutto o il reimpiego di attività illecite* e *sproporzionati*>> rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica svolta.

Il concetto di <<frutto>> – va immediatamente sottolineato – merita, comunque, un chiarimento: onde evitare che la misura di prevenzione patrimoniale possa giungere a colpire anche beni pienamente estranei al fatto di reato per il quale un soggetto è indiziato, come visto nell'ipotesi della confisca di prevenzione applicata ai reati tributari, va inteso in un'accezione restrittiva, ovvero

509 Cfr. R.PANNAIN, *Il possesso nel diritto penale*, *op. cit.,* pag. 32 e ss; P. NUVOLONE., *Il possesso nel diritto penale*, *op. cit.*, pag. 42 e ss.

510Cfr. F. MENDITTO, *Le misure di prevenzione personali e patrimoniali*, Milano, 2012, pag. 310; D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca*, *op. cit.*, pag. 183 e ss; P.V. MOLINARI, *Un passo avanti nella tutela dei terzi di buona fede titolari di un diritto reale di garanzia sui beni oggetto di confisca antimafia*, in *Cass. Pen.*, 2006, pag. 643 e ss;

è necessario un rapporto di derivazione fra il bene oggetto del sequestro ed il reato-presupposto.

Volendo, infatti, essere coerenti con i più basilari principi del diritto penale, dei quali la confisca *ex* art. 240 c.p., sembra essere rispettosa, dovremmo ritenere che l'oggetto, ovvero il bene di provenienza illecita, dovrebbe essere in rapporto di immediata connessione con il reato che si presume il proposto abbia commesso, per cui il giudice della prevenzione dovrebbe procedere all'ablazione del profitto direttamente ottenuto dall'illecito o, al massimo, dei beni acquistati grazie alle operazioni di reimpiego, poste in essere con quello stesso vantaggio patrimoniale[511].

Tuttavia, è proprio l'utilizzo di una irrisolta formula normativa, come è quella di <<frutto>>, che ha palesato margini di indeterminatezza dell'area di applicazione della summenzionata forma di confisca di prevenzione, conducendo, spesso, la giurisprudenza ad allargarne l'ambito di operatività, trasformando, inconsapevolmente, la misura di prevenzione in una misura sanzionatoria, peraltro contrastante con le garanzie tipiche del sistema penale e processual penalistico[512].

Un'occasione per assimilare il concetto di <<frutto>> a quello di <<prezzo>>, <<prodotto>> o <<profitto>> del reato, peraltro, è andata persa con le riforme del 2008 e del 2009, le quali sono intervenute, in vario modo, nel modificare la struttura applicativa del sequestro e della confisca di prevenzione; in questa sede, infatti, il legislatore avrebbe potuto sostituire il termine <<frutto>> con quelli

511Cfr. D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, *op. cit.*, pag. 207. Ciò è quanto afferma anche la giurisprudenza in merito di confisca per equivalente, Corte Cass., Sez. Un. sentenza 6 marzo 2008, n. 10280.

512Cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca misura di prevenzione ha natura oggettivamente sanzionatoria e si applica il principio di irretroattività: una sentenza storica?*, in *Dir. pen. Cont. -Riv. Trim.*, 2013, pag. 352 e ss.

sopra richiamati, quale quello di <<profitto>> in particolare, proprio al fine di riportare il sistema di prevenzione in un alveo più coerente con la disciplina penalistica che, fra l'altro, sin dall'introduzione del Codice Rocco, aveva visto dottrina e giurisprudenza cimentarsi proprio nell'esatta qualificazione di ciò che potesse essere ritenuto <<profitto>>, <<prodotto>> e <<prezzo>> del reato[513].

L'utilizzo del concetto di <<frutto>> ha, così, determinato nel tempo la riconducibilità all'interno della sfera di applicazione della confisca di prevenzione di una serie davvero eterogenea di beni che, in diverso modo, sono stati qualificati come <<provento del reato>>: beni immobili, mobili, titoli di credito, azioni, quote societarie, universalità di beni ed anche il risparmio di imposta, ovvero tutto ciò che – avendo contenuto patrimoniale – possa far percepire i sintomi dell'esercizio di un'attività illecita da parte del proposto[514].

Ne è derivato – inevitabilmente - un affievolimento delle garanzie a tutela del proposto, che ha visto, pian piano il fine special preventivo non più in linea con il precetto costituzionale, a favore, invece, di un'esigenza di repressione di comportamenti delinquenziali, che più che avere ad oggetto fatti tipici, prendono di mira lo stile di vita.

Una soluzione a tale problema potrebbe, intanto, essere

513Cfr. Trib. Lodi, sentenza 30 luglio 1946; G. VASSALLI, *La confisca dei beni: storia recente e profili dogmatici*, Padova, 1951; F.CARAVITA, *La confisca dei beni nelle leggi sulle sanzioni contro il fascismo*, in *Foro it.*, 1947, pag. 163 e ss; P. MIRTO, *Un* novum genus *di confisca?*, in *Arch. Pen.*, 1947, pag. 381 e ss; G. SABATINI, *Sulla natura giuridica della confisca dei beni*, in *Giust. Pen.*, 1946, pag. 728 e ss.

514Cfr.A.M.MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, *op. cit.*, pag. 370 e ss; G. GIALANELLA, *Patrimoni di mafia. La prova, il sequestro, la confisca, le garanzie*, Napoli, 1998, pag. 106; G. FIANDACA, *Osservazioni a Sez. I, 7 agosto 1984*,in *Foro It.*, cc. 273 e ss. In giurisprudenza, *ex multis*, si fa riferimento a Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza del 27 giugno 2013, n. 43145; Corte Cass., Sez. VI pen., sentenza del 27 maggio 2003, n. 36762; Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza del 6 maggio 1999, n. 2181.

ricavata, fondando, una volta per tutte, anche la confisca di prevenzione su un accertamento su base probatoria e non più solo indiziaria, ove possa almeno desumersi con certezza il collegamento fra il bene oggetto di confisca ed il fatto di reato[515].

Tale auspicio appare ancora non confortato dalla giurisprudenza di legittimità, soprattutto se si considera anche una fra le più recenti sentenze delle Sezioni Unite[516], ha continuato ad applicare la confisca di prevenzione su beni <<frutto>> o <<reimpiego>> delle attività illecite più diverse, senza, appunto, accertarne il collegamento con il fatto di reato presunto.

Secondo profilo problematico in punto di requisiti oggettivi della confisca di prevenzione, riguarda il parametro della <<proporzione>> previsto sia dalla confisca *ex* art. 2-*ter* che da quella *ex* art. 12-*sexies*[517]

Il concetto di <<proporzione>> utilizzato da legislatore è mutuato dalle scienze esatte, come la matematica, ma applicato alle scienze inesatte, può dare origine a criticità, proprio in ordine ai canoni e ai valori da utilizzare per accertarne la sussistenza.

Nell'ambito del diritto, il concetto di <<proporzione>> dovrebbe sottintendere, almeno, ad una ragionevole ed oggettiva simmetria fra i valori chiamati in causa o, ad un equilibrio nella ponderazione dei fatti, garantito, in primo luogo, da un giusto processo, *ex* art. 111 Cost.[518], e dall'applicazione dei principi del diritto

515Così A. GIALANELLA, *Patrimoni di mafia*, *op. cit.*, pag. 103.
516Cfr. Corte Cass., Sez. Un,. sentenza del 29 maggio 2014, n. 33451.
517Per un approfondimento si rimanda a A.M. MAUGERI, *Commento alla legge 13 settembre 1982, n. 646 (art. 31), sub Misure di prevenzione patrimoniali*, in *Commentario breve alle leggi penali complementari*, a cura di F.C. PALAZZO, C.E. PALIERO, Padova, 2003, pag. 1408.
518 Cfr., Corte Cost., sentenza 30 aprile 2008, n. 129.

penale sostanziale[519].

Invece, ciò a cui si assiste è l'utilizzo di un metodo di accertamento che vede ancora porre in relazione lo stile di vita (concetto estraneo al diritto penale sostanziale moderno) di un soggetto con i beni di cui questo gode e con le attività economiche che svolge, in un procedimento privo delle garanzie tipiche del processo penale.

La <<sproporzione>>, proprio per la genericità concettuale alla quale allude, si trasforma in un dato certamente ambiguo ed equivoco[520], dal momento che vorrebbe testimoniare uno scompenso esistente fra un reddito <<dichiarato>>, gli incrementi derivati al patrimonio ed, infine, il reddito *consumato*, senza, però, nulla dire in maniera certa circa la reale provenienza dei beni.

Solo il *combinato disposto* tra il dato oggettivo, <<sproporzione>> e quello soggettivo di <<pericolosità sociale>> rendeva costituzionalmente coerente l'ablazione patrimoniale in via preventiva, poiché, altrimenti, ciò averebbe determinato l'applicazione di una misura patrimoniale avverso un soggetto per il semplice accumulo di una ricchezza dalla provenienza incerta.

E qui, viene in rilievo la problematica inerente il presupposto soggettivo di applicazione della misura di prevenzione patrimoniale.

Come noto, infatti, la letteratura penalistica e processual-penalistica ha sempre richiesto, avvalendosi del dato normativo, che la confisca di prevenzione potesse essere applicata, non solo in caso di sussistenza dei requisiti oggettivi sopra richiamati, ma anche ed

519Sul punto, cfr. S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011, pag. 46 e ss.

520Si veda F. MENDITTO, *Le misure di prevenzione personali e patrimoniali*, *op.cit.*, pag. 333; G. NANULA, *La lotta alla mafia. Strumenti giuridici, strutture di coordinamento, legislazione vigente*, Milano, 2009, pag. 35.

imprescindibilmente, a fronte della sussistenza di una accertata <<pericolosità sociale>> del proposto.

Ciò che, però, è accaduto è che il legislatore, con le leggi n. 125 del 2008 e n. 94 del 2009[521], ha eliminato dai requisiti di irrogazione della confisca di prevenzione quello soggettivo, inerente l'accertamento dell'attuale pericolosità sociale del proposto.

Ciò, ha comportato, anche successivamente all'introduzione del <<Codice Antimafia>>, la possibilità di irrogare la misura di prevenzione patrimoniale anche in assenza di quella personale per mancata pericolosità sociale attuale[522].

Conseguenza di questa opzione legislativa è stata la mutazione stessa della natura di questa tipologia di confisca; venuta meno l'attualità della pericolosità sociale, eliminato il nesso di pertinenzialità fra i beni e il reato per il quale il proposto risulta indiziato[523],si è praticamente dato origine ad un *monstrum* giuridico che vede il nascere di una confisca di prevenzione, simile a quella per

521 Per un approfondimento del tema, si veda R.ALFONSO, *La confisca nel procedimento di prevenzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI e A. CISTERNA, Torino, 2011, pag. 794 e ss; L. BISORI- E. PROFITI, *Contrasto della criminalità organizzata e nuova disciplina delle misure di prevenzione*, in *La nuova normativa sulla sicurezza pubblica*, Milano, 2010, pag. 224 e ss.

522In merito all'abbandono del requisito della pericolosità sociale, si rimanda a A. LEGGIERO, *Misure di sicurezza e prevenzione nel nostro ordinamento*, in *Riv. Pen.*, 2013, pag. 262; S. FURFARO, *In tema di superamento delle presunzioni nel giudizio di prevenzione*, in *Giur. it.*, 2013, pag. 1656 e ss; M. PELISSERO, *Pericolosità sociale e doppio binario. Vecchi e nuovi modelli di incapacitazione*, Torino, 2008; A. M. MAUGERI, *La riforma delle sanzioni patrimoniali: verso un'*actio in rem*?* , in *Misure urgenti in materia di sicurezza pubblica (d.l. 23 maggio 2008, n. 92 conv. In legge 24 luglio 2008, n. 125*, a cura di O. MAZZA – F. VIGANO', Torino, 2008, pag. 129 e e ss;

523L'art. 2, comma 22, l. n. 94/2009 è così intervenuto sull'art. 2-*bis*, comma 6- *bis*, l. n. 575/1975, affermando che le misure di prevenzione patrimoniale possono essere richieste ed applicate *"indipendentemente dalla pericolosità sociale del soggetto proposto per la loro applicazione al momento della richiesta della misura di prevenzione"*.

equivalente, applicata non solo *ante delictum*[524], ma anche *ante processum* (una sorta di *pena del sospetto*[525]), ove sarà anche onere del proposto smentire la presunzione circa l''illecita provenienza delle proprie ricchezze[526], con un forte aggravamento della posizione difensiva del soggetto indiziato[527].

Dalla data di entrata in vigore delle riforme del 2008 e del 2009, non rileva più, quale presupposto soggettivo per l'applicazione della misura di prevenzione patrimoniale la pericolosità della cosa o quella dell'individuo che la subisce, ma la sinergia esistente tra uno *status di indiziato*[528] e una componente patrimoniale non giustificata[529].

524 Sul punto, Corte Eur. Dir. Uomo, *Sud Fondi +2 c. Italia*, sentenza del 9 gennaio 2009; in dottrina, A. BALSAMO, *La Corte Europea e la "confisca senza condanna per la lottizzazione abusiva*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 1395 e ss; L. BEDUSCHI, *Confisca degli "ecomostri" di Punta Perotti: la Corte di Strasburgo condanna l'Italia a versare alle imprese costruttrici 49 milioni di euro a titolo di equa riparazione*, in www.penalecontemporaneo.it del 16 maggio 2012; A.M. MAUGERI, *La confisca misura di prevenzione ha natura "oggettivamente sanzionatoria"*, *op. cit.*, pag. 367 e ss; F. MAZZACUVA, *Un "hard case" davanti alla Corte Europea: argomenti e principi nella sentenza su Punta Perotti*, in *Dir. Pen. E Proc.*, 2009, pag. 1540 e ss.

525Così, A.M. MAUGERI, *Le Sezioni Unite devono prendere posizione*, *op. cit.*, pag. 10.

526Cfr. Corte Cass., Sez. V Pen., 17 febbraio 1998, n. 932.

527Cfr. A. MANGIONE, *La misura di prevenzione patrimoniale*, *op. cit.*, pag. 286 e ss; L. FORNARI, *Criminalità del profitto*, *op. cit.*, pag. 58 e ss; G. FIANDACA, *Misure di prevenzione*, *op. cit.*, pag. 123; E. GALLO, voce *Misure di prevenzione*, in *Enc. Giur.*, 1990, pag. 15; in giurisprudenza, fra tutti, Corte Cass., Sez. V Pen., 17 febbraio 1998, n. 932.

528Cfr. G. CASAROLI, *Le misure di prevenzione patrimoniali tra accertamento del fatto e valutazione degli indizi*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di E. DOLCINI – C.E. PALIERO, *op. cit.*, pag. 2224 e ss; P.V. MOLINARI – U. PAPADIA, *Le misure di prevenzione nella legge fondamentale*, *op. cit.*, pag. 459 e ss; L. MAZZA, *Le misure di prevenzione: un passato nebuloso, un futuro senza prospettive*, in *Riv. Pol.*, 1992, pag. 385 e ss.

529Per prime applicazioni giurisprudenziali si veda, Corte Cass., Sez. VI Pen., 10 ottobre 2012 n. 1282, in cui si afferma che: "*In tema di misure di prevenzione antimafia, il principio di reciproca autonomia tra le misure personali e patrimoniali, previsto dall'art. 2-bis, comma 6-bis, della legge 31 Maggio 1965 n. 575, così come modificato dall'art. 2, comma 22, della legge 15 Luglio 2009, n. 94, consente l'irrogazione della confisca anche se non sia accolta la richiesta di misura di prevenzione personale per assenza del requisito dell'attualità della*

In questo modo, dunque, si sono ancor di più inaspriti i profili di incoerenza con il tessuto dei valori costituzionali a protezione dell'ordinamento penale garantista e liberale, dal momento che se la natura sostanziale della misura di prevenzione si distacca in questo modo da quella tipica della confisca come misura di sicurezza, dovrebbe convergersi inevitabilmente verso un più significativo rispetto del principio di irretroattività della legge e all'insufficienza del solo richiamo all'art. 200 c.p., che stabilisce che le misure di sicurezza siano applicate in base alla legge vigente al momento della loro applicazione[530].

---

pericolosità del proposto"; vedi Corte Cass., Sez. VI Pen., 20 Ottobre 2011, n. 484; Corte Cass., Sez. V Pen., 11 Gennaio 2011, n. 9631.

530 Si ricorda come proprio in materia di retroattività delle misure di prevenzione, si è pronunciata la Corte Costituzionale già con la sentenza n. 19 del 1974, e con l'ordinanza n. 392 del 1987, ove si è affermato come la compatibilità dell'art. 200 c.p. ai principi costituzionali si fondasse proprio sul necessario accertamento della pericolosità attuale del proposto. Così si legge in sentenza: <<*dipartendosi da premesse palesemente erronee - quali la ritenuta retroattività delle misure di sicurezza (che deve, invece, negarsi attesa la correlazione di tali misure alla pericolosità, che é situazione, per sua natura, attuale) ed, inoltre, l'affermata intercambiabilità tra misura di sicurezza e pena (che non trova, invece, riscontro nella realtà del sistema costituzionale, che assegna a detti istituti diversa struttura e funzione) - perviene, infatti, il giudice a quo a sospettare di incostituzionalità l'intero sistema delle misure di sicurezza quale risulta dal codice penale; ove presupposto e condizione della loro applicazione é (salvo l'eccezione dei c.d. quasi - reati) proprio la commissione di un fatto - reato (sia pure integrata dall'ulteriore requisito della pericolosità). Ora, tale conclusione - a prescindere dalla evidenziata erroneità delle premesse che la sorreggono - é senz'altro contraddetta dal dato storico (non revocabile in dubbio) del riferimento della Costituzione proprio al sistema esistente al momento della sua entrata in vigore. L'art. 25 citato sostanzialmente, infatti, ricalca le disposizioni del codice penale sui principi di legalità e irretroattività: rispettivamente, gli artt. 1 e 2, per la pena e 199 cod. pen., per la misura di sicurezza*>>. Ciò che, poi, si è verificato, è che sia giurisprudenza che dottrina, onde evitare proprio questo conflitto hanno stabilito che la pericolosità dovesse comunque almeno essere <<pregressa>> e presente al momento del compimento del fatto e dell'ottenimento del profitto illecito. In giurisprudenza si veda i veda, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza del 20 ottobre 2011, n. 484. In particolare però, più di recente, Corte Cass., Sez. Un., sentenza del 17 maggio 2013, n. 39204, ove i giudici sottolineano come comunque le novelle del 2008 e del 2009 non abbiano determinato un radicale cambio di rotta nel disegno legislativo complessivo, ma abbiano approfondito <<*una tendenza che percorreva da tempo la materia,*

L'eliminazione del requisito della pericolosità sociale, secondo alcuni, avrebbe orientato la confisca di prevenzione verso un'*actio in rem* nuda e cruda[531].

Ecco, perché, oggi sembrerebbe arduo continuare a qualificare la misura di prevenzione patrimoniale, come modificata dai provvedimenti legislativi del 2008 e del 2009, quale misura di sicurezza *tout court*.

Sembra, in realtà, che sia stato configurato un nuovo regime che distingue notevolmente la confisca preventiva da quella avente natura di misura di sicurezza[532] nonché dalla confisca avente specifica natura sanzionatoria, sia alla luce del diverso regime giuridico processuale applicato, sia in relazione ai presupposti di carattere sostanziale che sottintendono al sotto sistema delineato dal legislatore della prevenzione patrimoniale[533].

---

senza, quindi comportare alcuna frattura col precedente sistema (...). L'interesse pubblico all'eliminazione dal circuito economico di beni di sospetta illegittima provenienza, per l'appartenenza del titolare ad associazioni di tipo mafioso, sussiste per il solo fatto che quei beni siano andati ad incrementare il patrimonio del soggetto e prescinde dal fatto che perduri in capo a quest'ultimo lo stato di pericolosità, perché la finalità preventiva che si intende perseguire con la confisca risiede proprio nell'impedire che il sistema economico legale sia funzionalmente alterato da anomali accumuli di ricchezza, quale che sia la condizione del soggetto che poi si trovi a farne in qualsiasi modo uso>>. In dottrina, S. RIONDATO – R. GUERRINI – L. MAZZA, *Le misure di prevenzione, profili sostanziali e processuali*, Padova, 2004, pag. 317 e ss.

531Cfr. A.M. MAUGERI, *Dall'actio in rem alla responsabilità da reato delle persone giuridiche: un'unica strategia politico-criminale contro l'infiltrazione criminale nell'economia?*, in G. FIANDACA – C. VISCONTI, *Scenari di mafia*, Torino, 2010, pag. 264 e ss; A. GIALANELLA, *Prevenzione patrimoniale e strategia dell'actio in rem": la pericolosità "in sè" della cosa, la sospensione provvisoria dell'amministrazione dei beni e la ricchezza "contigua"*, *op. cit.*, pag. 299 e ss;

532Si legga, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza del 20 gennaio 2010 n. 11006.

533Cfr. Corte Cass., Sez. V Pen., sentenza del 25 marzo 2013, n. 1255, con nota di A.M. MAUGERI, *La confisca misura di prevenzione ha natura oggettivamente sanzionatoria e si applica il principio di irretroattività: una sentenza storica?*, in *Dir. pen. Cont. -Riv. Trim.*, 2013, pag. 352; così anche un certo orientamento della Corte Costituzionale che impone di accertare la natura di un istituto al di là della qualifica formale, sentenza del 4 aprile 2011, n. 113; Corte Cost.,7 marzo

E' per questa ragione, che recentemente, anche alcune sentenze della Corte di Cassazione[534] hanno ritenuto che non sia possibile applicare l'art. 200 c.p.[535] alla disciplina della confisca preventiva *ex* art. 2-*ter*, comma 10, l. n. 575/1965, assumendo, oggi, la stessa una connotazione più coerente con la natura di sanzione che con quella di misura di sicurezza.

Sempre di recente, però, bisogna comunque sottolineare come altra Sezione della Corte di Cassazione[536] abbia sposato un orientamento più coerente con il dettato interpretativo tradizionale e, considerando la natura peculiare della confisca di prevenzione, ha desistito dal conferirle specificamente carattere sanzionatorio, ritenendo così applicabile la disciplina dell'art. 200 c.p. in materia di misure di sicurezza.

In particolare, in questa sentenza, la Corte di Cassazione supera il tradizionale orientamento della Corte Costituzionale[537], che ha sempre ritenuto fondamentale che la confisca di prevenzione fosse legata al riconoscimento della pericolosità attuale del proposto[538].

2011, n. 80; in dottrina, si legga V. MANES, *Art.7,*in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, a cura di S. BARTOLE- P. DE SENA – V. ZAGREBELSKY, Padova, 2012, pag. 272 e ss; T. EPIDENDIO, *Forza vincolante delle sentenze della Corte Europea dei diritti dell'uomo e del giudicato penale*, in *Dir. pen. Proc.*, 2007, pag. 94.

534Si legga, intanto, Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza del 28 febbraio 2012, n. 11768.

535Vedi G. GRASSO, *Commento all'art. 200 c.p.*, in *Commentario sistematico del codice penale*, a cura di M. ROMANO – G. GRASSO – T. PADOVANI, Milano, 2011, pag. 455 e ss.

536Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza del 18 ottobre 2012, n. 10153.

537Corte Cost., sentenza dell'8 ottobre 1996, n. 335.

538Cfr. A. MANGIONE, *Il volto attuale della confisca di prevenzione: riflessioni a margine dei "pacchetti-sicurezza"*, in *Scenari di mafia. Orizzonte criminologico e innovazioni normative*, a cura di G. FIANDACA – G. VISCONTI, Torino, 2010, pag. 265; S. PIGNATONE, *Il modello italiano di contrasto ai patrimoni illeciti: strumenti penali, strumenti di prevenzione, problematiche processuali. La recente riforma delle misure di prevenzione: criticità e prospettive di applicazione*, in *Atti del CSM*, *Incontro studio, Roma 27-29 gennaio 2010*; sul punto si rimanda anche alla sentenza della Corte Costituzionale, sentenza del 9-

Per i giudici di legittimità, la confisca di prevenzione non si fonderebbe più, dunque, sulla pericolosità attuale e personale del prevenuto, ma su una pericolosità <<reale>> che ha le proprie radici nell'origine illecita dei beni.

La Corte di Cassazione parla, così, di una pericolosità <<relazionale>> diretta, anche se non attuale tra l'oggetto dell'ablazione e il proposto[539].

Negli ultimi anni, poi, come visto - dopo l'introduzione del <<Codice Antimafia>> -, le misure di prevenzione sono divenute un pilastro dell'opera statale al contrasto, non solo ad alcune forme di criminalità[540], ma di tutte le forme di criminalità abituale, proprio al fine di evitare che il sistema economico legale potesse essere alterato da forme illecite di accumulo delle ricchezze, distorcendo la concorrenza e divenendo, infine, fonte di potere sia economico che politico[541].

E' proprio per questo motivo che, a fronte dell'ampliamento dell'ambito di applicazione delle misure di prevenzione patrimoniale, vanno, di pari passo, aumentate anche le garanzie a salvaguardia dei cittadini.

Del resto, in fondo, se volessimo rendere veramente omaggio a quanto affermato da Beccaria, quando scrisse *<<è meglio prevenire i delitti che punirgli>>*[542] dovremmo, non solo dotare il nostro

17 febbraio 1994, n. 94 ove si evidenziava in modo particolare quanto fosse importante mantenere un legame fra pericolosità attuale del soggetto e beni detenuti per ritenere coerente la misura di prevenzione patrimoniale al dettato dei principi costituzionali.

539Così anche Corte Cass., Sez. II Pen., 15 gennaio 2013, n. 3809.

540Cfr. G. VISCONTI, *Contiguità alla mafia e responsabilità penale*, Torino, 2003, pag. 264.

541Così si è espressa anche la Corte Costituzionale, con la sentenza del 19 novembre 1992, n. 464.

542Così, C. BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, Torino, 1994, pag. 96.

ordinamento di strumenti di prevenzione patrimoniale e personali, ma costituire un sistema di tutele e di diritti che abbiano nella vera prevenzione, ovvero nella reale dissuasione dal commettere reati, il vero punto di forza.

Negli ultimi anni, sono stati diversi i casi di sottoposizione della normativa in materia di misure di prevenzione e, in particolare, dell'art. 2-*ter*, al vaglio di compatibilità da parte della Corte Costituzionale per contrasto con il principio di colpevolezza, *ex* art. 27 Cost..

Sul punto, però, la Corte[543] non ha rinvenuto alcuna reale violazione dei principi costituzionali, ma solamente la manifestazione della discrezionalità legislativa, che non incide in maniera indeterminabile sui diritti patrimoniali del proposto, essendo conferito al giudice il compito di graduare la misura della sanzione preventiva al caso concreto[544].

Ancor più di recente, poi, va sottoposta all'attenzione del

543Per una ricostruzione sintetica dell'operato della Corte Costituzionale in materia di confisca di prevenzione ed in particolare di declaratorie di inammissibilità di domande di dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 2-*ter*, si veda A.M. MAUGERI, *Le Sezioni Unite devono prendere posizione: natura della confisca antimafia; l'applicabilità del principio di irretroattività; la necessità della "correlazione temporale"*, in www.penalecontemporaneo.it del 7 aprile 2014; ID., *Dall'*actio in rem *alla responsabilità da reato delle persone giuridiche*, *op. cit.*, pag. 251 e ss.

544Va ricordato che anche la Corte di Cassazione, con la sentenza del 7 maggio 1993, n. 704 si è espressa in passato per la coerenza costituzionale dell'art. 14 della legge n. 646/1982, in relazione agli artt. 3, 24, 41 e 42 della Costituzione dal momento che <<*a norma in questione non crea disparità tra i cittadini, dal momento che essa trova applicazione nei confronti di coloro che, sulla base di elementi di fatto, vengono ritenuti abitualmente dediti a traffici delittuosi o alla commissione di determinati reati (...). La limitazione o la perdita del diritto di proprietà è ampiamente giustificata dall'esigenza della società di difendere i cittadini da soggetti particolarmente pericolosi, i quali potrebbero utilizzare i beni accumulati per comportamenti malavitosi (...). Si giustifica, insomma, l'applicazione di quella che è considerata come una sorta di espropriazione per pubblica utilità in considerazione della pericolosità attuale di determinate persone, alimentata e potenziata dalla disponibilità di beni di illecita provenienza*>>.

lettore, l'eccezione di incostituzionalità sollevata d'ufficio dalla Corte di Cassazione, Sez. V penale[545], che, in relazione all'art. 10, comma 3°, del <<Codice Antimafia>>, – come modificato con il d.lgs. n. 175/2014 -, riteneva esistente un contrasto tra questa norma e gli artt. 3 e 24 Cost. essendo prevista la ricorribilità in Cassazione per l'esclusivo vizio della <<violazione di legge>> nei confronti dei decreti giudiziari della Corte di Appello, inerenti la decisione sull'impugnazione avverso i provvedimenti con cui il Tribunale applica la misura di prevenzione patrimoniale[546].

Nell'argomentare l'eccezione di incostituzionalità, infatti, la Quinta Sezione sottolineava come fosse palese che la confisca di prevenzione presentasse il carattere punitivo-afflittivo tipico delle pene *tout court*[547] e che, per tale ragione, essa dovesse essere sottoposta alla medesima disciplina sostanziale e processuale delle pene in senso stretto[548]; la Quinta Sezione, così facendo, metteva,

545Si veda Corte Cass., Sez. V Pen., 16 maggio 2014, n. 32353, con nota di A.M. MAUGERI, *La confisca di prevenzione dinanzi alla Corte Costituzionale: ritorna la confisca ex art. 12 sexies D.L. 306/1992 come* tertium comparationis, in *www.penalecontemporaneo.it del 12 febbraio 2015.*

546Sul punto, per completezza, va poi ricordato come all'interno della Relazione della Commissione Ministeriale incaricata di elaborare una proposta in termini di interventi in materia di criminalità organizzata (D.M. 10 Giugno 2013), presieduta dal Prof. Fiandaca, era stato previsto l'inserimento all'interno del comma 3, dell'art. 10, proprio il ricorso in Cassazione per tutti i motivi di cui all'art. 606 c.p.p. da parte del Pubblico Ministero o della persona interessata entro dieci giorni.

547In dottrina vedi, A. MANGIONE, *Le misure di prevenzione antimafia al vaglio dei principi del giusto processo: riflettendo sull'art. 11 Cost.- Le misure di prevenzione patrimoniali dopo il "pacchetto sicurezza"*, a cura di F. CASSANO, Lecce, 2009, pag. 13 e ss; R. SCARPINATO, *Le indagini patrimoniale*, in *Le misure di prevenzione patrimoniale dopo il "pacchetto sicurezza"*, *op.cit.*, pag. 236 e ss; A. GIALANELLA , *Lo Stato di diritto e la sua difficile antimafia: la questione penalistica della sanzione patrimoniale, la razionalità del garantismo penale e l'orizzonte di una possibile riforma,* in *Difficile antimafia*, a cura di M. VALLEFUOCO- A. GIALANELLA, Roma, 2002, pag. 90; S. MOCCIA, *La <<lotta>> alla criminalità organizzata – Difficile antimafia*, in *op.cit.*, pagg. 167-172.

548Una simile questione era già stata portata al vaglio della Corte Costituzionale, in relazione ad una possibile violazione del diritto alla difesa di cui all'art. 24

peraltro, in discussione una precedente sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione[549] che aveva decifrato il codice dogmatico della confisca allargata, equiparandolo a quello delle misure di sicurezza *ex* art. 240 c.p., o, al più ad un *tertium genus* assimilabile alla sanzione di natura amministrativa[550].

La V Sezione della Corte di Cassazione, proprio per evidenziare l'anomalia del sistema e, al di là di riportare la Corte Costituzionale sulla discettazione circa la natura giuridica della confisca di prevenzione, prendeva ad esempio un altro tipo di confisca-misura di prevenzione, ovvero quella prevista dal famigerato

---

dell'art. 18 del d.lgs. n. 159/2011 che prevede l'applicazione della misura di prevenzione, originariamente applicata al proposto, anche nei confronti dei suoi successori. Si veda Corte Costituzionale, 9 febbraio 2012, n. 21, ove i giudici delle leggi hanno poi ritenuta infondata la questione sull'argomentazione che verrebbero comunque garantiti i diritti di difesa dei successori, che restano parti processuali, dal momento che il procedimento per l'applicazione delle misure di prevenzione patrimoniale presenta delle specifiche peculiarità che lo contraddistinguono dal processo penale che necessita, solo questo, di garanzie ulteriori, con nota di F. MENDITTO, *La confisca di prevenzione nei confronti del "morto". Un non liquet della Corte Costituzionale, con rinvio a interpretazioni costituzionalmente orientate*, in www.penalecontemporaneo.it del 21 febbraio 2012.

549Corte Cass., Sez. Un. 2 febbraio 2015 (udienza 26 giugno 2014) ove si legge che: *"Le modifiche introdotte dal d.l. n. 92/2008 (conv. dalla n. 125 del 2008) e dalla legge n. 94 del 2009 all'art. 2-bis, l. n. 575/1965, non hanno modificato la natura preventiva della confisca emessa nell'ambito del procedimento di prevenzione, di guisa che rimane tuttora valisda la sua assimilazione alle misure di sicurezza e, dunque, l'applicabilità, in caso di successione di leggi nel tempo, della previsione di cui all'art. 200 c.p."*

550 Così si erano già espresse Corte Cass., Sez. V., 20 gennaio 2010, n. 16580; Corte Cass., Sez. I, 15 giugno 2005, n. 27433; Corte Cass., Sez. II; 31 gennaio 2005, n. 19914; Corte Cass., Sez. Un., 3 luglio 1996, n. 18 ove i giudici hanno espressamente affermato che tale confisca debba essere ricondotta in quel *tertium genus* costituito da una sanzione amministrativa, equiparabile, quanto al contenuto ed agli effetti, alla misura di sicurezza prescritta dall'art. 240 c.p., comma 2, con la conseguenza pratica che la confisca dei beni rientranti nella disponibilità di un soggetto proposto per l'applicazione di una misura di prevenzione personale – una volta che siano stati accertati i presupposti di pericolosità sociale del soggetto stesso, nel senso della sua appartenenza ad un'associazione di tipo mafioso, e di indimostrata legittima provenienza dei beni confiscati – non viene meno a seguito della morte del proposto, intervenuta prima della definitività del provvedimento di prevenzione.

art. 12 sexies d.l. 306/1992[551].

Sottolineava come, a parità di criteri e presupposti per l'applicazione di entrambe le misure, che richiedono un'adeguata motivazione[552], solo per la confisca c.d. <<allargata>> fosse consentita una censura senza limiti della motivazione, mentre per l'altra, la motivazione poteva rappresentare oggetto di ricorso solo in caso di inesistenza o di mera apparenza della stessa[553].

In questo, la V Sezione Penale si palesa in profondo contrasto con l'opposta statuizione fatta propria dalle Sezioni Unite del 2014[554], del 29 maggio 2014, più volte richiamata, anche per altri profili, che invece ritiene impossibile procedere all'equiparazione delle due forme di confisca[555].

551Si rimanda a D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale,op. cit.*, pag. 201; A.M. MAUGERI, *Le moderne sanzioni penali tra funzionalità e garantismo*, *op. cit.*, pag. 322 e ss.

552Cfr. F. BRICOLA, *Tecniche di tutela penale e tecniche alternative di tutela,* in *Funzioni e limiti del diritto penale*, a cura di M. DE ACUTIS-G. PALOMBARINI, Milano 1998, pag. 18 e ss.

553Così Corte Cass., Sez. V Pen., 16 maggio 2014, ove i giudici affermano che: *"la misura in questione sul requisito della "sproporzione" tra le legittime risorse economiche del soggetto e il valore dei beni di cui egli abbia, direttamente o per interposta persona, la disponibilità, è sempre necessario che la ritenuta sussistenza di detto requisito venga sostenuta da adeguata motivazione, nella quale si dia atto dell'avvenuta valutazione di tutti gli elementi di fatto (spesso caratterizzati da estrema complessità) idonei a rendere giustificata la decisione assunta; motivazione che non si vede, quindi, per quale ragione possa essere, in un caso, censurata senza limiti che non siano quelli proprio dell'apposito vizio di legittimità previsto dall'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), e, nell'altro caso, solo in quanto si riesca, più o meno faticosamente e ricorrendo, non di rado, alle più svariate acrobazie dialettiche, a far passare il vizio di motivazione per inesistenza o mera apparenza della motivazione stessa"*; cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca di prevenzione dinanzi alla Corte Costituzionale*, *op.cit.*, pag. 9.

554Si fa riferimento alla sentenza della Corte Cass., Sez. Un. sentenza del 29 maggio 2014, n. 33451, con nota di G. DE SANTIS, *Le aporie del sistema di prevenzione patrimoniale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2016, pag. 109 e ss; A.M. MAUGERI, *La confisca di prevenzione: profili controversi nella più recente giurisprudenza*, in *Giur. It.,* 2015, pag. 1534 e ss; Ib., *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione ed autoriciclaggio. La confisca dei proventi dell'evasione fiscale o dei redditi leciti non dichiarati fiscalmente?*, in www.penalecontemporaneo.it del 2 marzo 2015.

555Si veda, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza del 31 maggio 2011, n. 29926, con

Le Sezioni Unite, infatti, affermando che: *"la diversa struttura normativa delle due fattispecie, con le diverse ricadute operative, già esclude che possa porsi la prospettata unità di* ratio legis*; è chiaro infatti che la finalità di impedire l'utilizzo per realizzare ulteriori vantaggi (non necessariamente reati) – coerente con i profili economici della sostanza della prevenzione – ben si distingue dalla finalità propria di una misura di sicurezza atipica che comunque, attraverso l'ablazione, mira principalmente ad impedire la commissione di nuovi reati"*, distinguono profondamente le due tipologie di confische, escludendo una sovrapposizione anche in termini processuali.

Di contro, come già sopra accennato, la V Sezione Penale, all'interno dell'ordinanza di rimessione, evidenziava come esistesse una comunanza strutturale, ontologica e funzionale, pur nella diversità dei rispettivi presupposti applicativi fra le due forme di confisca, nonostante la soluzione in merito alla loro natura giuridica rimanesse ancora sospesa.

Sottolineava, ancora, la V Sezione Penale come le due forme di confisca prescindessero entrambe dalla valutazione della pericolosità sociale e che, pertanto, doveva propendersi verso il riconoscimento della natura para-sanzionatoria della confisca di prevenzione, anni luce distante da quella di misura di sicurezza, proprio in ragione del fatto che i giudici del procedimento non indagano più sull'attualità della pericolosità, ma formano il quadro probatorio di riferimento su dati attinenti al passato.

Al pari di quanto accade poi con la confisca *ex* art. 12-*sexies*,

---

nota di F. MENDITTO, *Sulla rilevanza dei redditi non dichiarati al fisco ai fini del sequestro e della confisca di cui all'art. 12-sexies del d.l. n. 306/92 conv. Dalla l. n. 356/92,* in www.penalecontemporaneo.it del 15 dicembre 2011.

l'ablazione dei beni avviene sulla base di una presunzione *iuris tantum* circa lo svolgimento da parte del reo di un'attività criminale in maniera continuativa, dalla quale sarebbe derivato il patrimonio illecito e non totalmente giustificato; in entrambi i casi, quindi, la valutazione sulla pericolosità sociale sarebbe rivolta al passato e non al presente[556].

L'unico elemento che continuerebbe a differenziare le due forme di confisca è relativo all'assenza della sentenza di condanna per l'ipotesi di confisca di prevenzione[557].

Per tali motivazioni, e proprio in considerazione del fatto che non vi fosse alcuna distinzione nelle modalità di accertamento della <<sproporzione>> fra le due tipologie di confisca, la V Sezione Penale affermava che non potesse ostare alcun motivo per continuare a distinguere i due procedimenti in punto di ricorso alla Corte di Cassazione per motivi attinenti alla motivazione del provvedimento[558].

In questi ultimi anni, anche la Corte Europea dell'Uomo è intervenuta in materia di confisca di prevenzione, per accertare la compatibilità di questo istituto con gli articoli 6 e 7 della Convenzione

556Già venti anni fa la questione era sottoposta all'attenzione dei più grazie a A.M. MAUGERI, *La sanzione patrimoniale fra garanzie ed efficienza*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1996, pag. 884 che richiama anche alla più attenta dottrina tedesca in materia, F. SCHULTEHINRICHS, *Gewinnabschopfung bei Betaubungsmitteldelikten. Zur problematik der geplanten Vorschrift uber den Erweiterten Verfall*, Mainz, 1991, pag. 166.

557Va sottolineato anche come la confisca "senza condanna" non sia stata accolta dalla Direttive UE 42/2014 che invece contempla e impone il mutuo riconoscimento della confisca allargata successiva ad una sentenza di condanna; cfr. A.M. MAUGERI, *La Direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell'Unione Europea tra garanzia ed efficienza: un "work in progress"*, in www.penalecontemporaneo.it del 19 settembre 2014; A. MANGIARACINA, *Cooperazione giudiziaria e forme di confisca*, in *Dir. pen. E proc.*, 2013, pag. 236 e ss.

558 Sui profili processuali si rimanda a R. SCARPINATO, *Le indagini patrimoniali*, *op. cit.*, pag. 239 e ss.

EDU[559], che, come noto, vietano al legislatore di approntare un sistema para-sanzionatorio in grado di aggirare il sistema delle garanzie individuali del cittadino[560].

Sostanzialmente, la Corte EDU, pur riconoscendo la compatibilità delle misure di prevenzione con i principi europei, ha, in un certo qual modo riconosciuto alla misura di prevenzione patrimoniale - *post* riforma del 2009 - la fisionomia tipica della misura para-sanzionatoria o almeno di un *tertium genus* che, dunque, richiederebbe l'applicazione di garanzie superiori anche in relazione al rispetto del principio di irretroattività *ex* art. 25, 2° comma, Cost.[561].

559 Occorre comunque sottolineare come la Corte EDU, nonostante abbia raccomandato la revisione delle etichette, ha considerato compatibile la confisca di prevenzione antimafia e il procedimento di prevenzione con l'art. 6, comma 1, CEDU, fermo restando che in relazione al 2° comma della suddetta norma che regola la presunzione di innocenza, la Corte di Strasburgo ha ammesso l'utilizzo delle presunzioni di fatto e di diritto, sempre che vengano garantiti adeguatamente i diritti di difesa. Cfr. Corte Eu. Dir. Uomo, *Sud Fondi + 2 c. Italia*, sentenza del 20 gennaio 2009; in particolare Corte Eu. Dir. Uomo, *Welch c. UK*, sentenza del 9 febbraio 1995, in cui la Corte ha condannato la Gran Bretagna per violazione dell'art. 7 CEDU poiché la misura della confisca era stata applicata retroattivamente; Corte Eu. Dir. Uomo, *Ozturk c. Germania*, sentenza del 21 febbraio 1984, in cui i giudici hanno esteso le garanzie della sanzione penale ad una di tipo amministrativo e pecuniaria; senza dimenticare la celeberrima sentenza della Corte Eu. Dir. Uomo, *Engel e altri c. Olanda*, sentenza del 8 giugno 1976, in cui la Corte ha tracciato le linee-guida con l'insieme dei requisiti e dei presupposti per riconoscere il carattere ontologicamente "penale" di una certa misura sanzionatoria nazionale; sul punto in dottrina si rimanda a V. MAIELLO, *Confisca, CEDU e Diritto dell'Unione tra questioni risolte ed altre ancora aperte*, in www.penalecontemporaneo.it del 3 aprile 2012, pag. 46 e ss; per un commento alla sentenza *Sud fondi*, si veda A. BERARDI, *Il declino dell'autosufficienza sanzionatoria dello Stato: la nuova nozione positiva di pena nel diritto della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Positività e giurisprudenza. Teoria e passi nella formazione giudiziale del diritto*, a cura di P. MORO -C. SARRA, Milano, 2012, pag. 195.

560 Cfr. E. MARIANI, *Crisi del sistema sanzionatorio e prospettive evolutive*, Roma, 2015.

561 Cfr. G. DE SANTIS, *Le aporie del sistema di prevenzione patrimoniale*, in *Riv. Dir. e proc. Pen.*, 2016, pag. 109 e ss; A. BARGI, *"Processo al patrimonio" e principi del giusto processo: regole probatorie e regole decisorie nella confisca penale*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI-A. CISTERNA, Torino, 2011, pag. 11 e ss; A. CISTERNA, *La natura promiscua della confisca tra misura di sicurezza e sanzione punitiva in rapporto alle nuove tecniche*

In una delle recenti sentenze, la *Bongiorno c. Italia* del 2010[562], la Corte EDU ha voluto infatti precisare che proprio nell'ambito della lotta al fenomeno criminale organizzato e al sistema di corruzione ed evasione, sia consentito che diverse forme di ablazione patrimoniale, ognuna con il proprio statuto giuridico, possano concorrere al fine di spezzare il crimine e colpire i patrimoni illeciti[563].

Se da un lato, però, la Corte di Strasburgo ha inteso dare ampio spazio alle più diverse forme di contrasto patrimoniale alla criminalità organizzata, dall'altro, però, ha lasciato aperto il varco all'uso di strumenti di prevenzione patrimoniale, come quello attuale, ancora a metà fra sanzione e di misura di sicurezza.

Alla luce di questa veloce carrellata sulle più recenti evoluzioni giurisprudenziali in materia di confisca di prevenzione, appare doveroso ritenere che, per orientare questo istituto al rispetto dei principi promossi dagli artt. 6 e 7 della CEDU, non sia risolutivo imprimere alla confisca di prevenzione la natura di sanzione, secondo quanto fatto dalla sentenza Occhipinti del 2013[564], poiché , in primo

sanzionatorie della criminalità del profitto, in *La giustizia patrimoniale penale*, *op. cit.*, pag. 49 e ss; G. GRASSO, *Art. 40*, *op.cit.*, pag. 92.

562Si veda, Corte Eur. Dir. Uomo, *Bongiorno e altri c. Italia*, sentenza del 5 gennaio 2010.

563Per un approfondimento sul ruolo della Corte EDU sull'individuazione dei criteri a protezione dei principi fondamentali ed *in primis* del principio di legalità e di presunzione di innocenza, si rimanda a V. MANES, *La "confisca senza condanna" al crocevia Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione di innocenza*, in www.penalecontemporaneo.it, del 13 aprile 2015. Cfr. *Corte Eur. Dir. Uomo, Bocellari e Rizza c. Italia*, sentenza del 13 nobvembre 2007; Corte Eur. Dir. Uomo, *Arcuri e altri tre c. Italia*, sentenza del 5 luglio 2001 ove la Corte Europea ha affermato che i procedimenti di prevenzione patrimoniale non siano in contrasto con la CEDU poiché perseguono uno scopo legittimo finché sono necessari per garantire il soddisfacimento di un interesse della collettività, con riferimento alla loro applicazione a soggetti qualificati come pericolosi; in questo caso il sacrificio imposto al singolo sul proprio diritto di proprietà apparirebbe proporzionato allo scopo perseguito insito nella lotta alla criminalità organizzata.

564 Corte Cass., Sez. VI Pen. Ord. 30 gennaio 2014, con nota di A.M. MAUGERI, *La resa dei conti: alle Sezioni Unite la questione sulla natura della confisca*

luogo, non è soltanto attraverso l'applicazione del principio di irretroattività che si rende conforme ai principi liberal-democratici la misura in questione, ma sembrerebbe sufficiente applicare con più attenzione alcuni principi fondamentali del diritto penale sostanziale, quali quello di colpevolezza, e processuali, in materia di ripartizione dell'onere della prova e principio di innocenza.

In attesa, però, di una riforma dell'intero sistema della misure di prevenzione patrimoniale, auspicata fortemente anche dalla Corte EDU[565], che, comunque, impone agli stati membri di far sì che *"tutte le misure di carattere punitivo-afflittivo* vengano *soggette alla medesima disciplina della sanzione penale in senso stretto"*, bisogna non far sopire il dibattito sui limiti intrinseci della materia e dell'istituto stesso, che esclude, nonostante una reale portata afflittiva della sanzione, l'applicazione dei principi di colpevolezza e di proporzionalità.

Sicuramente però, in assenza di una sentenza di condanna e di un giudizio perdurante ed attuale di pericolosità sociale, va ricercato senza dubbio un più rigoroso metodo di accertamento dell'origine illecita dei beni da confiscare, che non si limiti ad una valutazione superficiale e generica degli elementi della <<sproporzione>> e del <<frutto>> o <<reimpiego>>, e che, quindi, appaia anche più rispettoso dell'ultima versione della Direttiva COM(2012)0085 – C7-0075/2012-2012/0036(COD) del Parlamento Europeo e del Consiglio in materia di congelamento e confisca dei proventi di reato

antimafia e sull'applicazione del principio di irretroattività, in www.penalecontemporaneo.it, del 10 febbraio 2014.

565 Da ultimo, si veda anche la sentenza Corte Eu. Dir. Uomo, *Bongiorno e altri c. Italia*, sentenza del 5 gennaio 2010; Corte Eu. Dir. Uomo, *Arcuri e altri c. Italia*, sentenza del 5 luglio 2001; Corte Eu. Dir. Uomo, *Labita c. alia*, Grande Camera, sentenza del 1 marzo – 6 aprile 2000; Comm. Eur. *Marandino*, n. 12386/96, sentenza Corte Eu. Dir. Uomo, sentenza del 15 aprile 1991.

nell'Unione Europea, approvata in Parlamento Europeo il 25 febbraio 2014[566], la quale prevede che le confische senza condanna siano confortate da un rigoroso *standard* probatorio, richiedendo che il giudice abbia una ferma convinzione circa l'origine illecita dei beni per procedere all'ablazione[567].

6.1. Natura e funzione della confisca per equivalente nei reati tributari; le ragioni alla base del richiamo all'art. 322-*ter* c.p.

Come già evidenziato in premessa[568], il dibattito in merito al riconoscimento di un'eventuale responsabilità penale degli enti per i delitti tributari si è inasprito successivamente ad alcune pronunce della Corte di Cassazione[569], che hanno dato applicazione alla confisca per

566 Introdotta nel nostro ordinamento con il d.lgs. n. 202/2016, entrato in vigore il 24 novembre, in materia di congelamento e confisca di beni strumentali e dei proventi da reato dell'Unione Europea; primi commenti T. TRINCHERA, *Introdotte nuove ipotesi speciali di confisca per dare attuazione alla Direttiva 2014/42/UE*, in www.penalecontemporaneo.it, del 1 dicembre 2016; A. MARANDOLA, *Congelamento e confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione Europea: la nuova direttiva 2014/42/UE*, in *Arch. Pen.*, 2016, pag. 79 e ss; G. FURCINITI – G. FRUSTAGLI, *Il sequestro e la confisca dei patrimoni illeciti nell'Unione Europea*, Milano, 2016.

567In particolare, il primo paragrafo dell'art. 5, richiede che: *"l'autorità giudiziaria, sulla base di fatti specifici e dopo aver esperito tutti i mezzi di prova disponibili, sia convinta che tali beni derivano da attività di natura criminale, rispettando, al contempo, pienamente le disposizioni dell'articolo 6 della CEDU e della Carta europea dei diritti fondamentali*; per un commento si legga, A.M. MAUGERI, *La confisca di misura di prevenzione ha natura "oggettivamente sanzionatoria"*, *op.cit.*, pag. 352 e ss; A.M. MAUGERI, *L'*actio in rem *assurge a modello di "confisca europea" nel rispetto delle garanzie Cedu? - Emendamenti alla Commissione Libe alla proposta di direttiva in materia di congelamento e confisca dei proventi del reato*, in www.penalecontemporaneo.it, del 17 luglio 2013; anche A. VAITI, *Riciclaggio e reimpiego dei capitali illeciti nell'impresa criminale: strumenti normativi di prevenzione e repressione del fenomeno*, in *Diritto penale d'impresa*, Padova, 2015, pag. 44; G. CIVELLO, *La confisca di prevenzione come "nuova pena"*, in *Le associazioni di tipo mafioso*, Torino, 2015, pag. 208 e ss.

568 Vedi, premessa, pag. 13.

569 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 27 ottobre 2015, n. 45520; Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 29 aprile 2014, n. 21227; Corte Cass., Sez. II Pen.,

equivalente[570] nei confronti di enti dotati di personalità giuridica, a fronte del compimento di un reato tributario da parte di un <<soggetto apicale>> o di un <<subordinato>>.

Per comprendere le ragioni di tali decisioni, bisogna, inevitabilmente, partire dall'analisi della confisca per equivalente, intuirne la natura, l'ambito di applicazione ed il rapporto con i principi

---

sentenza 27 novembre 2014, n. 2488; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 9 maggio 2012, n. 38740; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza del 19 luglio 2011, n. 28713, con nota critica di A. TRAVERSI, *Confisca sui beni sociali per il reato tributario contestato al legale rappresentante*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 35 e ss; Trib. Foggia, sentenza del 27 dicembre 2010, con nota di L. DELLA RAGIONE, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per reati tributari commessi nel suo interesse*, in www.penalecontemporaneo.it, del 4 febbraio 2011.

570 In materia di confisca, in particolare per equivalente, applicata per reati tributari, vedi in argomento, G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, pag. 518 e ss; G. BERSANI, *Sequestro per equivalente nei reati tributari: attuabilità della confisca al venir meno del profitto*, in *Il Fisco*, 2013, pag. 4163 e ss; G. GIANGRANDE, *La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2013, pag. 20173 e ss; E. MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012, 74 ss; E. NICOSIA, *La confisca, le confische: funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivi-applicativi*, *op. cit.*, pag. 21 e ss;; I. CARACCIOLI, *Reati tributari e confisca per equivalente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 27 e ss; G. STEA, *Diritto penale e processo tributario. Vecchie problematiche e recenti soluzioni*, in *Riv. Pen.*, 2011, pag. 624 e ss; V. MANES, *La confisca <<punitiva>> tra Corte Costituzionale e CEDU: sipario sulla <<truffa delle etichette>>*, in *Cass. Pen.*, 2011, pag. 534 e ss; V. D'ASCOLA, *Il progressivo sdoppiamento della confisca*, *op. cit.*, pag. 125 e ss; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO *Trattato di diritto penale*, *op. cit.*, pag. 202 ss.; L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in www.penalecontemporaneo.it,13 novembre 2010; C. SANTORIELLO, *Confisca per equivalente e reati tributari: le prime indicazioni della giurisprudenza, Il Fisco*, 2009, pag. 234; ID., *La confisca per equivalente e la determinazione del valore dei beni oggetto del provvedimento*, in *Il Fisco*, 2008, pag. 4337 e ss; F. ARDITO, *Reati tributari: irretroattività della confisca per equivalente*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 866; F. VERGINE, *Confisca e sequestro per equivalente*, Milano, 2009; P. CORSO, La confisca "per equivalente" non è retroattiva, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 1775; F. BRICCHETTI, *Confisca anche per i vecchi reati tributari*, in *Guida al diritto*, 2008, pag. 30 e ss; S. CAPOLUPO, *La confisca per equivalente in materia tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 2015 e ss; M. MEOLI, *La confisca nei reati tributari: limiti e possibilità di procedere per equivalente*, in *Il Fisco*, 2008, pag. 6142 e ss; G.L. SOANA, *Introdotta la confisca per equivalente anche nel diritto penale tributario*, in *Giustizia tributaria. Rivista telematica*, 2008; A.M. MAUGERI , *Le sanzioni patrimoniali*

immanenti del diritto penale.

Questo istituto trova, oggi, la sua fonte di disciplina in materia tributaria all'interno dell'art. 12-*bis*[571] del d.lgs. n. 74/2000, come modificato dal d.lgs. n. 158/2015, per il quale: <<*Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca dei beni, di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondete a tale prezzo o profitto (...)*>>. Una seconda ipotesi di confisca per equivalente è attualmente prevista, poi, dall'art. 11, della legge 16 marzo 2006, n. 146, per i casi in cui i delitti tributari, quali quelli previsti dagli artt. 2,3,5,8, 10, 10-*quater*, del d.lgs. n. 74/2000, abbiano una dimensione transnazionale[572].

come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione, *op. cit.*, pag. 322 e ss; D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, *op. cit.*, pag. 340; G. SOLDI, *La confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, pag. 17 e ss; sul carattere sanzionatorio della confisca, in giurisprudenza, *ex multis*, Corte Cost. ord. n. 301 del 2009; C. cost. ord. n. 97 del 2009; Corte EDU, sentenza n. 307A/1995, Welch c. Regno Unito; di legittimità, *ex plurimis*, Cass., sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, CED 240910; Cass., sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, p.m. in proc. Tiraboschi, CED 241034; ma anche A. PERINI, *La progressiva estensione del concetto di profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente*, in *Nuovi modelli di intervento penale: sequestro e confisca per equivalente*, a cura di A. GAITO, in *Dottrina e attualità giuridiche nel diritto civile, commerciale, penale e pubblico*, a cura di P. RESCIGNO, WEIGMAN, G. GAITO, F. MODUGNO, Torino, 2010, pag. 909 e ss; A. ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. Disc. Pen.*, 1989, pag. 43 e ss.

571 Articolo inserito dall'art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 158/2015. L'art. 14 dello stesso decreto abroga il comma 143 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 che estendeva ai reati tributari la disciplina della confisca prevista dall'art. 322-*ter*.

572 L'art. 3 della legge n. 146/2006 definisce come <<reato transnazionale> quello punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, qualora sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, nonché quando sia

Precedentemente, la confisca per equivalente in materia tributaria, era già stata prevista dalla legge finanziaria del 2007, la quale, con il richiamo all'art. 322-*ter* c.p., che regola la confisca nei reati contro la pubblica amministrazione, ampliava l'ablazione patrimoniale sia ordinaria che per equivalente ad un catalogo tassativo di delitti tributari[573].

Mediante l'introduzione della confisca per equivalente anche in questo settore, il legislatore ha ottenuto lo scopo di sottoporre ad ablazione tutti i proventi illeciti, anche sotto forma di risparmio di imposta, locupletati attraverso la commissione di reati tributari, adempiendo, così, non solo ad una funzione squisitamente repressiva e preventiva – ormai è assodata la natura della confisca per equivalente quale pena[574] – non più garantita solamente dalla reclusione, ma anche

---

commesso in più di uno Stato; ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione e controllo abbia avuto luogo in un altro Stato; ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; ovvero sia commesso in uno Stato, ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato.

573 L'art. 322-*ter* c.p. poteva essere applicato ai soli delitti previsti dagli artt. 2,3,4,5,8, 10-*bis*, 10-*ter*. 10-*quater.*L'art. 322-*ter* è stato integrato dall'art. 1, comma 75, lett. o) della legge n. 190/2012, che ha espressamente previsto che il valore di riferimento per la confisca per equivalente sia anche quello corrispondente al profitto (la dizione precedente fino al 2012, prevedeva la confisca obbligatoria per prezzo e profitto e quella per equivalente solo per il profitto). La giurisprudenza aveva già comunque chiarito che la portata applicativa della confisca per equivalente potesse già comprendere anche il profitto; così, Corte Cass., Sez. Un. 30 gennaio 2014, n. 10561. La confisca per equivalente, avente natura sanzionatoria, è applicata ai soli delitti tributari commessi dopo l'entrata in vigore delle legge n. 244/2007, ovvero a partire dal 1° gennaio 2008, così, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 24 settembre 2008, n. 39172.

574 Si veda in materia di reati tributari, ad integrazione della nota n. 568) Corte Cost., sentenza 2 aprile 2009, n. 97, ove si legge che : <<*È manifestamente infondata della q.l.c. degli art. 200, 322 ter c.p. e 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007 n. 244, censurati, in riferimento all'art. 117, comma 1, cost., nella parte in cui prevedono la confisca obbligatoria cosiddetta "per equivalente" di beni di cui il reo abbia la disponibilità, per i reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge. La questione è sollevata sulla base di un presupposto interpretativo - quello che la confisca in questione, dovendosi*

al soddisfacimento di esigenze fiscali di tenuta dei conti pubblici.

Dunque, sostanzialmente, la *ratio* sottesa a questo intervento normativo è stata proprio quella di realizzare una più efficace attività di contrasto al *crimine del profitto*, partendo dal rilievo che, per un verso, fosse particolarmente complesso accertare i flussi dei proventi del reato successivi alla sua commissione e, per l'altro, bisognava evitare proprio che il reo potesse avvantaggiarsi del profitto illecito ottenuto, giungendo, anche mediante la condotta di riciclaggio, a reintrodurlo nel mercato, distorcendo la concorrenza.

La confisca per equivalente è applicata obbligatoriamente dal giudice, a seguito di una sentenza di condanna e, a differenza della confisca *ex* art. 240 c.p. - misura di sicurezza, ha ad oggetto, in mancanza della possibilità di rinvenire l'esatto <<profitto>>, <<prezzo>> o <<prodotto>> del reato, un bene di valore equipollente nella disponibilità del reo.

---

formalmente qualificare come misura di sicurezza e non come pena, deve essere retroattivamente applicata anche a reati commessi nel tempo in cui non era legislativamente prevista ovvero risultava diversamente disciplinata quanto a tipo, qualità e durata - erroneo, in quanto nella giurisprudenza di legittimità, sulla base della duplice considerazione che il comma 2 dell'art. 25 cost. vieta l'applicazione retroattiva di una sanzione penale e che la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto in contrasto con i princìpi sanciti dall'art. 7 della convenzione l'applicazione retroattiva di una confisca di beni riconducibile proprio ad un'ipotesi di confisca per equivalente, si è affermato che la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un "rapporto di pertinenzialità" tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una natura "eminentemente sanzionatoria", che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 c.p., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive>>. Orientamento fatto proprio anche dalla Corte di Cassazione, vedi Corte Cass., Sez. Un., sentenza 25 ottobre 2005, n. 41963, ove i giudici di legittimità hanno affermato che la confisca per equivalente: *<<costituendo una forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti viene ad assumere un carattere eminentemente sanzionatorio>>*. Per la Corte Europea dei diritti dell'Uomo, vedi, Corte Eur. Dir. Uomo, sentenza 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*; Corte Eur. Dir. Uomo, *sentenza 9 febbraio 1995*, *Welch c. Regno Unito*.

La confisca per equivalente, dunque, si caratterizza per escludere il nesso di pertinenzialità, tipico, invece, della confisca-misura di sicurezza, che lega la *res* al reato.

In considerazione della sostanziale portata afflittiva, la confisca per equivalente non può essere applicata retroattivamente ma, *ex* art. 25 Cost. ed art. 7 CEDU solo *pro* futuro[575].

Come anticipato, dunque, la confisca per equivalente, o di valore, si prefigge lo scopo di rimediare alle strettoie applicative della confisca ordinaria, estendendo il novero dei beni confiscabili.

Infatti, non sono più tali solamente i beni pertinenti al reato, tant'è vero che, qualora questi non siano più individuabili, la confisca si rivolgerà ad una pluralità di beni, di genere medesimo o diverso, purché di valore corrispondente, dunque al loro *tantundem*.

Individuata così la peculiarità della confisca per equivalente nell'ablazione di una somma di denaro o di un bene di valore equivalente a quello del <<profitto>> originario derivante dal reato e nell'abbandono di qualsiasi nesso oggettivo di derivazione della *res* dall'attività illecita, non può sfuggire come, proprio il declino del rapporto di pertinenzialità si riverberi anche sulle finalità dell'istituto.

Infatti, se *ratio* originaria della misura di sicurezza è quella di neutralizzare la pericolosità derivante dalla disponibilità in capo al reo della *res* pertinente all'attività delittuosa, lo spostamento dell'oggetto della confisca di valore su beni di per sé *neutri*, impone un ripensamento delle funzioni dell'istituto[576].

La logica commutativa sottesa all'operazione di stima richiesta

575 P. CORSO, *La confisca <<per equivalente>> non è retroattiva*, *op. cit.*, pag. 1775 e ss.

576 Cfr. D. FONDAROLI, *Le ipotesi <<speciali>> di confisca*, *op. cit.*, pag. 249 e ss; A.M. MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, *op. cit.*, pag. 157 e ss.

dalla misura in questione, segnerebbe, dunque, il passaggio da una prospettiva asseritamente special-preventiva ad una *tipicamente* sanzionatoria,[577] permeata anche da istanze general-preventive, risolvendosi la confisca *de qua* in una forma di <<*prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti*>>[578].

Accertata la natura sanzionatoria della misura, bisogna, poi, essere prudenti nell'attribuirle anche una funzione *ripristinatoria*, come fatto da una certa giurisprudenza di legittimità[579], la quale, al fine di ricostituire la situazione economica antecedente al fatto di reato, ha finito per attingere il patrimonio di soggetti estranei allo stesso, in considerazione del fatto che la confisca *de qua* non avesse una natura specificamente punitiva.

E' quanto, accaduto, per esempio, con la confisca *ex* art. 6 del d.lgs. n. 231/2001, di cui viene affermata la natura ripristinatoria, applicata in maniera eterodossa per colpire il patrimonio delle persone giuridiche per illeciti tributari, al di là di una specifica previsione di legge e nonostante l'ente dovesse reputarsi persona estranea al reato.

Del resto, la confisca per equivalente consente esclusivamente l'ablazione dei beni nella <<disponibilità>>[580] del reo, i quali

577 Ancor prima della moltiplicazione delle confische per equivalente nel nostro ordinamento, era di questo avviso, M. MASSA, *La confisca*, *op. cit.*, pag. 980. Di questo avviso, anche L. FORNARI, *La criminalità del profitto*, *op. cit.*, pag. 99 e ss.

578 Ultimamente in merito alla confiscabilità di risparmi di spesa diversi da quelli fiscali che connotano la confisca per equivalente di una natura squisitamente punitiva, si veda, Corte Cass., Sez. Un, sentenza 24 aprile 2014, n. 38343. In precedenza, Corte Cass., Sez. V Pen., sentenza 16 gennaio 2004, n. 1544.

579 Nel corso degli anni, infatti, la giurisprudenza di legittimità ha arricchito la funzione della confisca di ulteriori connotazioni, affermando che essa non abbia esclusivamente una funzione punitiva, ma anche riparatoria e ripristinatoria della situazione economica modificata dal comportamento del reo, attraverso l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di valore corrispondente al profitto ottenuto; Così, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 26 maggio 2010, n. 29724; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 24 settembre 2008, n. 39172.

580 Per il concetto di disponibilità, valido anche per la confisca per equivalente si

rimangono tali solo nel caso in cui l'ente si dimostri privo di autonomia e rappresenti solamente uno schermo attraverso cui l'amministratore agisca quale effettivo titolare[581].

In questo caso, infatti, non si realizza un trasferimento effettivo del profitto del reato, il quale, appunto, permane nella disponibilità effettiva e sostanziale del soggetto-persona fisica che ha commesso il reato e che, solo formalmente, ha agito nell'interesse ed a vantaggio dell'ente, ottenendo, invece, solo un risultato a proprio favore.

In questo modo, per <<disponibilità>>, non si intende la titolarità formale di un diritto reale od obbligatorio in capo ai beni, ma solo la presenza di elementi fattuali che consentano di potere ricavare una disponibilità dei beni squisitamente sostanziale e di fatto, sui quali il contribuente agisca *uti dominus*.

Tant'è vero che, la giurisprudenza[582] è solita ritenere che, in tutti i casi in cui i beni vengano apparentemente o fraudolentemente trasferiti alla persona giuridica, si venga a realizzare un'ipotesi di <<interposizione fittizia>> che nulla rivela se non la reale disponibilità dei beni in capo alla persona fisica; fermo restando, comunque, che tutte le volte in cui vi sia una differenza tra titolarità formale e sostanziale dell'appartenenza dei beni, il giudice dovrà svolgere un'indagine più approfondita per comprendere se a godere e disporre del patrimonio sia la persona fisica per l'ente o per sé stessa.

Ciò significa che, tutte le volte in cui l'ente o la società non appaia quale <<schermo fittizio>> e dunque fondamentalmente inesistente, dovrà considerarsi quale centro autonomo di imputazione,

---

veda, Cap. II, §§ 5.1., pag. 317.

581 Cfr. T. EPIDENDIO, *La confisca nel diritto penale e nel sistema della responsabilità degli enti*, Padova, 2011, pag. 201 e ss.

582 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 10 maggio 2014, n. 10561; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 7 aprile 2007, n. 236592.

e di interessi giuridici, per cui dovrà sempre reputarsi terzo rispetto all'amministratore legale o di fatto in materia di reati tributari[583].

6.2. Il <<profitto>> del reato inteso quale *utile netto*; l'imposta evasa e l'oggetto della confisca per equivalente.

Per quanto riguarda specificamente la confisca per equivalente nei reati tributari, una delle problematiche principali attiene all'individuazione del presupposto economico della confisca e all'identificazione del contenuto del <<prezzo>>, del <<prodotto>> e del <<profitto>> del reato.

Senza dubbio, la nozione più rilevante e problematica appare quella del <<profitto>>. Infatti, il <<prezzo>>, da intendersi quale corrispettivo economico pattuito a favore del reo per la commissione del delitto[584], non sembra essere di centrale rilevanza in questo settore.

Il richiamo al <<prezzo>> del reato, infatti, sottolinea uno dei limiti intrinseci scaturiti dall'avere adottato in materia penal-tributaria la tecnica del rinvio all'art. 322-*ter* c.p.

Infatti, la configurabilità del prezzo da assoggettare a confisca obbligatoria anche nella forma equivalente, se ben si adatta al sinallagma tipico del rapporto corruttivo, appare difficilmente apprezzabile nel campo dei delitti tributari. Rispetto a questo dato, la riforma del 2015 non ha apportato alcun cambiamento.

Altresì, neanche la nozione di <<prodotto>> del reato appare sollevare particolari problematiche ermeneutiche. Esso, infatti, è quanto deriva dal compimento dell'illecito, come, per esempio, nel

583 Cfr. E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, *op. cit.*, pag. 122.
584 Vedi, *ex multis*, Corte Cass. Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691

caso di commissione del delitto di furto, ne è rappresentazione la refurtiva.

Invece, come anticipato, è proprio con specifica attinenza al concetto di <<profitto>> confiscabile nei reati tributari, che si sono sollevati vari dibattiti interpretativi. Fortunatamente, bisogna sottolineare come, in questo caso, sia stata la stessa giurisprudenza di legittimità a svolgere un ruolo determinante nella chiarificazione della questione.

In generale, si ricorda che il <<profitto>>, per essere oggetto di confisca, deve corrispondere ad un mutamento materiale ed attuale, nonché di segno positivo della situazione economico-patrimoniale del suo beneficiario, determinato dal reato attraverso la creazione, trasformazione o acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica[585].

Al contrario, non rappresenta <<profitto>> un qualsivoglia <<vantaggio>> futuro[586], immateriale e, dunque, non ancora generato in termini economici.

Esso deve rappresentare l'*evento* in senso tecnico, ancorché esterno al tipo di illecito, e, dunque, non identificabile con la condotta medesima; deve avere una propria <<materialità>>, e quindi deve essere identificato, quantificato e determinato sia nell'*an* che nel *quantum*, escludendo ogni vantaggio economico potenziale e non ancora generato; deve rappresentare la conseguenza diretta dell'illecito, quale accadimento esterno, separato dalla condotta, ma ad essa strettamente collegata in termini di derivazione e nei soli limiti di quanto da essa direttamente prodotta.

585 Così, Corte Cass., Sez. V Pen., sentenza 28 novembre 2013, n. 10265.

586 Sulla profili inerenti la confisca per equivalente di beni futuri, si veda L. GIORDANO, *In tema di confisca per equivalente di <<beni futuri>>*, in www.penalecontemporaneo.it, del 14 marzo 2016.

Con riguardo specifico ai reati tributari, la particolarità dell'individuazione del <<profitto>> sta, nel fatto che, nella maggior parte dei casi, esso non si identifichi in un vantaggio economico tratto direttamente dal reato[587], ma in un risparmio di imposta, il quale, in sé, appunto, non comporta un arricchimento ulteriore del patrimonio del contribuente, ma nel mancato esborso di una somma di denaro in favore del Fisco.

Ed è per questo motivo che nel 2007, il legislatore è intervenuto appositamente, mediante l'introduzione di una confisca obbligatoria ed equivalente, attraverso il richiamo all'art. 322-*ter* c.p.[588], proprio per consentire l'ablazione di somme di denaro che non potevano essere colpite mediante la *semplice* confisca, quale misura di sicurezza, prevista dall'art. 240 c.p., ma che, proprio in caso di difficile identificazione, potevano soggiacere solo alla confisca per equivalente.

Anche le Sezioni Unite si sono espresse nel riconoscere nel risparmio di imposta un vantaggio economico assimilabile al concetto di <<profitto>> e, infatti, hanno affermato che: *<<il profitto confiscabile può essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario>>*[589].

---

587 Si veda, D. FONDAROLI, *Le ipotesi <<speciali>> di confisca*, *op. cit.*, pag. 8 e ss.

588 Intervento confermato, come abbiamo visto, mediante l'introduzione dell'art. 12-*bis* con il d.lgs. n. 158/2015.

589 Così, Corte Cass., Sez. Un., sentenza del 31 gennaio 2013, n. 18374; già, in precedenza, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza del 2 dicembre 2011, n. 1199 che ha affermava che: *<<l'ammontare dell'imposta evasa costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale, direttamente derivante dalla condotta illecita e, come tale, certamente riconducibile alla nozione di <<profitto>> del reato, in quanto*

Ne deriva che, per i reati tributari, i quali determinano un'evasione dell'imposta, il <<profitto>> del reato si identifica, tendenzialmente, con l'ammontare dell'imposta evasa, fraudolentemente sottratta al Fisco.

Ora, se il criterio con cui il risparmio di imposta possa rilevare nella determinazione del profitto confiscabile è stato adeguatamente individuato nella sentenza della Corte di Cassazione, sopra citata, un'ulteriore sentenza, recentemente intervenuta[590], ha affermato che il risparmio di spesa può rilevare quale <<profitto>> unicamente in rapporto ad un ricavo effettivo, nel senso che il vantaggio economico ottenuto deve essere stato maggiore a quello che si sarebbe realizzato senza omettere l'erogazione delle spese fiscali dovute.

In poche parole, il profitto del reato, dato dal vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato, si determina al netto dell'effettiva utilità eventualmente conseguita mediante la commissione del reato.

In questa ipotesi, è, infatti, complesso profilare una nozione *tecnica* di profitto, inteso quale evento separato dalla condotta e consistente in un'entrata, ovvero in un incremento del patrimonio, in quanto, *prima facie*, in questo caso la pertinenzialità è intrinseca.

---

sostanzialmente si traduce in un risparmio economico da cui consegue l'effettiva sottrazione degli importi non versati in conformità alla loro destinazione fiscale, dei quali direttamente beneficia l'autore e che si configura un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita, anche se esso consiste in un risparmio di spesa>>; allo stesso modo, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 26 maggio 2010, n. 25890. Il dibattito circa la confiscabilità del profitto quale saldo derivante dal mancato esborso dell'imposta appartiene anche alla dottrina tedesca, che ne discute anche per evincere la natura di pena della confisca stessa, si veda A. ESER, *Strafgesetbuch Kommentar*, a cura di A. SCHONKE – H SCHRODER, Munchen, 2014, pag. 19.

590 Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 20 dicembre 2013, n. 3635, con nota di P. SILVESTRI, *Questioni aperte in tema di profitto confiscabile degli enti: la confiscabilità dei risparmi di spesa, la individuazione del profitto derivante da reato associativo*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 1538.

Peraltro, a differenza di quanto accade nell'ambito dei reati societari o contro la pubblica amministrazione, ove l'intervento ablatorio dello Stato colpisce il vantaggio economico aggiunto al patrimonio del reo e più facilmente identificabile, nel caso dei reati tributari, l'ablazione deve privare il reo dell'esatta utilità corrispondente a quanto conseguito mediante l'omissione illecita del pagamento del tributo. E' per questo che è corretto prospettare che l'indagine del giudice volta a rintracciare il <<profitto netto>> sia svolta al fine di evitare di sottoporre a sanzione anche quanto non possa rappresentare oggettivamente un utile[591].

In definitiva, dunque, componente del <<profitto>> può essere anche un risparmio di spesa, purché inteso, come ricavo economico positivo concretamente determinato al netto dei costi che si sarebbero dovuti sostenere, ovvero l'utile netto.

Accogliere la nozione di <<profitto>> quale *utile netto* e non come semplice imposta evasa, significa, altresì, separare correttamente i piani tra il procedimento amministrativo relativo all'accertamento tributario ed il processo penale finalizzato all'irrogazione della sanzione patrimoniale a carico del reo. Questa conclusione, però, non appare del tutto scontata, in quanto, sia dottrina[592] che giurisprudenza si sono a lungo interrogate sul punto.

Far equivalere il <<profitto>> all'imposta evasa *tout court*, avrebbe quale conseguenza che, una volta eliminata l'evasione

591 Cfr. G. GRASSO, *Art. 240 c.p.*, in *Commentario sistematico al codice penale*, *op. cit.*, pag. 526 e ss.

592 Si pongono il problema, G. BERSANI, *Sequestro per equivalente nei reati tributari: attuabilità della confisca al venir meno del <<profitto>>*, in *Il Fisco*, 2013, pag. 4163 e ss; MAZZA O., *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in www.penalecontemporaneo.it, del 25 gennaio 2013.

mediante il pagamento dell'intero debito tributario (comprensivo di sanzioni amministrative ed interessi), dovrebbe venire meno lo stesso provento del reato in grado di giustificare il provvedimento del sequestro e della confisca in sede penale.

Questo è quanto correttamente accade, per esempio, per l'ipotesi in cui il contribuente, in *ravvedimento operoso*, decida di aderire alle richieste del Fisco in fase precedente all'apertura del processo penale per usufruire delle cause di non punibilità previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, come riformato dal d.lgs. n. 158/2015. Si noti bene, ciò accade proprio per specifica scelta del legislatore finalizzata ad ottenere un maggiore gettito fiscale in funzione deflattiva dei processi.

Al di là di questo specifico caso, in ipotesi di pagamento dell'imposta, l'art. 13 del d.gls. n. 74/2000 non prevede, infatti, la non punibilità del fatto, ma semplicemente la possibilità di applicare un attenuante a favore del reo.

Tuttavia, non è difficile riscontrare come vi sia giurisprudenza[593] propensa a ritenere che, in caso di completo pagamento dell'imposta evasa, dunque, anche al di là dell'ipotesi prevista dall'art. 13, il giudice possa anche non applicare la confisca per equivalente.

Sebbene sia pienamente corretto ritenere che la confisca non possa trasformarsi – nell'atto pratico – in un ingiustificato arricchimento dell'Erario, il quale, non solo recupererebbe l'imposta evasa, sanzioni ed interessi amministrativi, ma usufruirebbe anche del pagamento della sanzione irrogata a titolo di confisca per equivalente,

593 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 12 luglio 2012, n. 46726; in dottrina, L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente*, *op. cit.*, pag. 8, il quale sottolinea come <<*una simile soluzione ermeneutica risulti decisamente ragionevole ed in sintonia con le più avvedute istanze special preventiva*>>.

non può neanche considerarsi corretta *de plano* l'argomentazione di chi ritiene che il pagamento completo dell'imposta valga a far venire meno l'esigenza punitiva dello Stato[594].

Infatti, procedimento di accertamento tributario, anche per adesione, e processo penale, come noto, hanno funzioni e scopi diversi, e la confisca per equivalente – va ricordato – non è connotata solo da una funzione *ripristinatoria*, ma si caratterizza per la natura specificamente punitiva, connessa ad esigenze di prevenzione e retribuzione del comportamento illecito.

E' proprio per questo motivo, ed anche per evitare formali sovrapposizioni tra imposta *tout court* e oggetto della confisca, quantificata esattamente sull'ammontare dell'imposta evasa che, il concetto di <<profitto>> quale *utile netto* è decisivo in tal senso.

Il giudice, di volta in volta, dovrà così accertare se, a fronte del versamento dell'imposta evasa non permanga, comunque, un utile a favore del reo da quantificare rispetto ai vantaggi ottenuti, anche in via indiretta, mediante il mancato pagamento dell'imposta in quello specifico momento storico.

In questo modo, oltre ad essere salvaguardati ragionevolezza e proporzionalità della sanzione, si evita di sovrapporre indebitamente due piani concettuali diversi, l'uno attinente all'imposta, quale debito tributario da obbligazione di matrice civilistica, l'altro alla confisca, quale sanzione penale patrimoniale con funzione specificamente punitiva.

---

594 A favore di questa tesi, L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente*, *op. cit.*, pag. 8.

6.2.1.L'illecito risparmio di imposta tra confisca diretta e per equivalente. Le forzature ermeneutiche della Corte di Cassazione per applicare la confisca nei confronti dell'ente per reati tributari.

Nell'ambito dei reati tributari, il <<profitto>> corrisponde solitamente alla somma di denaro che non è stata versata dal contribuente a favore del Fisco.

E' infatti con particolare riferimento al denaro, quale componente *consueta* del <<profitto>> nei reati tributari, che ci si è interrogati[595] al fine di comprendere se esso sia oggetto esclusivo di confisca diretta o per equivalente.

Questo interrogativo, si anticipa già adesso, non ha soltanto un rilievo squisitamente teorico, ma schiettamente pratico, poiché una certa risposta ha consentito, seppur in maniera forzata, l'applicazione della misura di ablazione patrimoniale anche avverso le persone giuridiche.

In realtà, una risposta non esclude l'altra.

Infatti, il denaro può essere oggetto di confisca diretta tutte le volte in cui venga accertato un nesso di pertinenzialità fra quella specifica somma di denaro, scaturita dal risparmio di imposta illecito ed il reato posto in essere dal soggetto agente.

Del resto, non si può propendere per l'impostazione che qualifica la confisca di una somma di denaro quale esclusivamente per equivalente, e ciò, in ragione del fatto che la semplice natura di bene fungibile non dice nulla rispetto al rapporto esistente fra *res* e reato.

Dunque, la natura giuridica del denaro non fa venire meno, da sola, il <<nesso di pertinenzialità>> con il reato commesso[596];

595 Cfr. G. AMATO, *Per reati tributari confisca ad ampio raggio senza necessità del <<nesso di pertinenziale>>. La Suprema Corte individua i punti fermi sulla misura per equivalente in campo fiscale*, in *Guida al Diritto*, 2011, pag. 62 e ss.

596 Su questo punto si tornerà quando sarà oggetto di esame la sentenza *Gubert*,

pertanto, il giudice non può mai sentirsi esonerato dall'obbligo di procedere all'accertamento dello stretto collegamento causale fra la somma di denaro e la sua provenienza delittuosa[597].

La <<somma di denaro>> potrà essere oggetto di confisca di valore solo dopo che, esperita con insuccesso la ricerca dell'esatto profitto, alla stregua dei canoni di pertinenzialità e di materialità (esistenza economico-giuridica del bene), ed accertata la sua indisponibilità attuale, si potrà procedere all'ablazione della somma, quale *tantundem* del profitto originario, ma non rinvenuto[598].

Tuttavia questa impostazione[599], che ha avuto anche una propria solida conferma in giurisprudenza[600], è stata del tutto ribaltata da due recenti sentenze della Corte di Cassazione, peraltro a Sezioni Unite, le quali hanno stabilito che: <<*deve essere tenuto ben presente che la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta*>>[601].

Questa decisione appare forzare funzione e natura della

Corte Cass., Sez. Un. sentenza 30 gennaio 2014, n. 10561.

597 Così, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 24 maggio 2004, n. 29951, con nota di F.M. IACOVIELLO, *Fallimento e sequestri penali*, in *Fall.*, 2005, pag. 1265 e ss.

598 Così, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza del 26 giugno 2008, n. 42300.

599 Cfr. M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2016, pag. 1674 e ss; F. MUCCIARELLI – C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in www.penalecontemporaneo.it, del 20 aprile 2015.

600 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 30 maggio 2014, n. 49631, ove è possibile leggere che: <<*In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il profitto del reato tributario che si sostanzia in un mancato esborso dell'imposta dovuta, consistendo in una posta contabile di natura immateriale, mai convertita in moneta contante, non può costituire oggetto di confisca diretta, ma solo nella forma <<per equivalente>>*; Corte Cass. Sez. III Pen., sentenza 28 marzo 2013, n. 31742, ove i giudici di legittimità hanno chiarito come il denaro possa essere, appunto, ora oggetto di confisca diretta, ora oggetto di confisca per equivalente.

601 Così, Corte Cass., Sez. Un. 30 gennaio 2014, n. 10651; orientamento confermato successivamente anche da,Corte Cass., Sez. Un. 26 giugno 2015, n. 31617.

confisca, in quanto cerca di conferire alla confisca obbligatoria e diretta natura di misura di sicurezza, affidandole, peraltro, una funzione *ripristinatoria*, al fine di far breccia all'interno della disciplina della responsabilità degli enti.

Procediamo, però, con ordine.

In primo luogo, questa decisione non può essere condivisa, poiché la confisca del denaro, come già premesso, in qualità di <<profitto>> come, per esempio, nel caso di un indebito rimborso, sarà sì diretta, ma solo ove la specifica somma, *provento* del reato sia ancora identificabile e rintracciabile all'interno del patrimonio del soggetto; in caso negativo, proprio perché il denaro è un bene fungibile, avrà natura di confisca per equivalente, sia che colpisca altro denaro di cui il reo disponga, sia nell'ipotesi in cui, non avendone più la disponibilità, vengano appresi beni diversi ma di corrispondente valore.

Non è possibile, nel corso del procedimento di accertamento del fatto di reato e di conseguente applicazione della confisca, eludere il dato normativo, il quale espressamente richiede, in prima battuta, di ricostruire il nesso di pertinenzialità fra la *res* ed il reato. Ciò che, invece, fa la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ribadendo che la confisca di denaro è sempre una confisca diretta che non richiede la prova del nesso di derivazione[602].

A sostegno della propria argomentazione, le Sezioni Unite hanno osservato che la somma di denaro, non solo si confonderebbe automaticamente con tutte le altre disponibilità economiche dell'autore del reato, ma, per il fatto stesso di essersi confusa con il patrimonio, perderebbe qualunque connotato di autonomia. Ma questo sforzo

602 Così, in particolare, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 21 luglio-30 settembre 2015, n. 31617.

ermeneutico poco convincente, non solo, come detto, è stato compiuto per giungere all'ablazione di beni appartenenti al patrimonio dell'ente, peraltro, estraneo al fatto di reato, ma appare, invece, coerente con la conclusione opposta: proprio nell'ipotesi in cui si smarrisce la rintracciabilità fisica del bene, cosa che, appunto, accade solitamente per la somma di denaro, si dovrebbe essere innanzi ad un caso di confisca per equivalente.

Questo assunto è ancora più valido per il risparmio di imposta costituito dal denaro; infatti, proprio in quanto non identificabile nel patrimonio del reo, quale entità autonoma, ed anzi ivi già presente, non potrebbe che essere oggetto soltanto di confisca per equivalente.

Questo ragionamento giustifica, *a fortiori*, proprio la scelta del legislatore del 2007, il quale ha inteso adottare la misura della confisca per equivalente anche per i reati tributari, dato che la sola confisca diretta, anche se obbligatoria, appariva del tutto inidonea a privare l'evasore fiscale del provento illecito-risparmio di imposta difficilmente individuabile.

Peraltro, le Sezioni Unite se avessero voluto davvero rimanere coerenti con il dato normativo, avrebbero dovuto effettuare un'ulteriore distinzione fra i reati tributari c.d. <<dichiarativi>> e quelli di <<omesso versamento>>. Solo nei primi, infatti, il vantaggio avrebbe la dimensione di risparmio di spesa in senso ampio, non connesso quindi sul piano eziologico al reato, di modo che il profitto <<virtuale>> conseguente alle condotte frodatorie potrebbe essere oggetto esclusivo di apprensione mediante la confisca per equivalente.

Nel caso, invece, delle appropriazioni indebite di matrice tributaria, quali l'omesso versamento, il profitto risulta essere direttamente connesso al fatto di reato, poiché le somme di denaro

delle quali il contribuente si appropria, omettendo il versamento, erano già preesistenti all'interno del patrimonio del reo, nonostante fossero vincolate al soddisfacimento del credito erariale; in questo caso, dunque, avrebbe luogo una vera appropriazione della somma da parte del reo, che condurrebbe a considerare l'importo sottratto quale profitto <<reale>> del reato, pertanto, suscettibile di confisca <<diretta>> e non per equivalente.

L'identificazione compiuta dalle Sezioni Unite del 2014 tra confisca di denaro e confisca diretta sembra essere il frutto di una forzatura *necessaria* per aggirare il limite normativo che esclude la possibilità di applicare la confisca per equivalente *ex* art. 322-*ter* avverso le persone giuridiche.

E ciò, per due ordini di ragioni: il primo è che le persone giuridiche, in base all'impianto normativo attuale del d.lgs. n. 231/2001 non possono rispondere per reati tributari, non essendo queste comprese nel catalogo dei reati-presupposto; il secondo è legato proprio alla natura della confisca per equivalente, la quale avendo una significativa portata afflittiva ed essendo applicata a seguito di condanna, si manifesta quale vera e propria sanzione, dunque non irrogabile per un fatto di reato – quello tributario – non realizzabile dall'ente.

Ecco, allora, che la vera ragione per cui è stato utile concentrarsi sull'oggetto della confisca per equivalente nel campo dei reati tributari attiene specificamente al rapporto tra *confische*, diretta o per equivalente e responsabilità degli enti.

6.3. L'applicabilità del sequestro e della confisca per equivalente nei confronti dell'ente per reati tributari commessi a suo interesse e vantaggio. Un percorso à *rebours*; l'orientamento favorevole.

Per giungere alle ragioni della sentenza delle Sezioni Unite del 2014, che hanno riconosciuto la possibilità di applicare la confisca *ex* art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 2312001, nei confronti dell'ente per i reati tributari e, non più, la confisca per equivalente *ex* art. 322-*ter* c.p., è necessario intraprendere un breve percorso à *rebours*.

All'indomani dell'entrata in vigore della legge finanziaria del 2007 che, come abbiamo già più volte detto, ha previsto l'introduzione nel nostro ordinamento della confisca per equivalente anche per i reati tributari, *ex* 322-*ter* c.p., la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità[603], sulla scia di una politica repressiva fortemente volta a combattere il crimine da profitto, si è cimentata in un'impresa ermeneutica – che continua ancora oggi - volta a ricavare dal tessuto normativo vigente, strumenti idonei a contrastare i reati tributari commessi da parte degli enti per il tramite di amministratori, *ex lege aut de facto*, dirigenti e dipendenti subordinati ad essi riconducibili.

Ed è proprio con riferimento alla possibilità di applicare il sequestro e la confisca dei profitti, anche per equivalente, nei confronti della persona giuridica, che è risultata di tutta evidenza l'esistenza di una lacuna normativa nel sistema del d.lgs. n. 231/2001 e la conseguente impossibilità di prevenire e reprimere efficacemente queste condotte poste in essere <<nell'interesse>> o a <<vantaggio>> dell'ente.

In particolare, la giurisprudenza, conscia della peculiarità

603 Si veda, in particolare, Corte Cass.,Sez. IV, 21 marzo 2012; Trib. Milano, 15 dicembre 2011, con nota di A. PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *Arch. Pen.*, 2012, pag. 1 e ss.

tipica degli illeciti tributari, che vedono assai spesso l'autore del reato fiscale, persona fisica, non coincidere affatto con il beneficiario dell'evasione, persona giuridica, ha inteso proprio prendere di mira il *patrimonio* dell'ente, ovvero quello dell'unico soggetto realmente avvantaggiato dalla condotta illecita, oltre che capiente.

Tutto questo, però, a dispetto dell'assenza di una disposizione normativa *ad hoc*, all'interno del d.lgs. n. 231/2001, che prevedesse una responsabilità degli enti per un reato tributario. Del resto, in questo caso, la giurisprudenza avrebbe potuto utilizzare la confisca *ex* art. 19 del d.lgs. n. 231/2001.

In pratica, non potendo punire direttamente l'ente per uno dei delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000, in quanto questo non può ancora figurare quale soggetto attivo del reato, si è cercato – *almeno* - di privare lo stesso del profitto illecito di cui abbia potuto trarre vantaggio per il fatto commesso da un soggetto apicale o da un dipendente.

Ciò è avvenuto sulla scorta di alcuni orientamenti giurisprudenziali, tra loro contrastanti[604], a volte avallati anche da certa dottrina[605], che - nel tempo - hanno sviluppato diverse argomentazioni finalizzate all'unico scopo di colpire il patrimonio dell'ente.

Secondo un primo orientamento[606], infatti, benché il reato tributario sia addebitabile esclusivamente alla persona fisica, ciò

604Sul punto, infatti è intervenuta la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 10561 del 20 gennaio 2014 si cui si parlerà approfonditamente più avanti.

605Cfr. G. SALCUNI, *I reati tributari. Parte Generale*, in A. MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, pag. 439 e ss; A. PERINI, *La progressiva estensione del concetto di profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, nn. 8-9/2009, pag. 2075; Ib, voce *Reati tributari*, in *Dig. Sc. Pen.*, 2008, pag. 943.

606 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 7 giugno 2011, n. 28731; per la giurisprudenza di merito, vedi Trib. Milano, sez. del riesame, sentenza del 28 novembre 2011;Trib. Foggia, sentenza 27 dicembre 2010.

nondimeno le conseguenze patrimoniali del fatto tipico ricadrebbero comunque sulla società a favore della quale il reo abbia agito, di talchè questa, in base al criterio di <<immedesimazione organica>>, che regola i rapporti tra ente e persone fisiche, non potrebbe considerarsi soggetto estraneo al reato; ciò consentirebbe di disporre nei suoi confronti la confisca <<diretta>> *ex* art. 322-*ter*, 1° comma, c.p., e il sequestro preventivo a ciò finalizzato dei beni costituenti il profitto del reato.

La dottrina[607] che sostiene tale indirizzo, fa leva sul fatto che il reo-persona fisica, abbia la materiale disponibilità del profitto illecito, proprio in quanto soggetto appartenente al nucleo societario, come nell'ipotesi in cui sia stato l'amministratore a porre in essere uno dei delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000.

In questo caso, infatti, l'amministratore, anche di fatto, avrebbe la disponibilità effettiva dei beni, poiché questi apparterrebbero automaticamente all'ente che non potrebbe essere qualificato come <<estraneo al reato>>, tenuto conto proprio dell'esistenza di un rapporto organico e del fatto che il reato stesso sia stato commesso nel suo <<interesse>> e <<vantaggio>>.

Questa argomentazione fa leva, altresì, su un'interpretazione poco ortodossa del concetto di <<disponibilità>> dei beni, per la quale essa sussisterebbe in capo al soggetto materiale del reato, ovvero la persona fisica, in quanto questi, al di là del fatto di non essere il proprietario reale del patrimonio, appartenente all'ente, potrebbe disporne mediante il compimento di operazioni negoziali.

Tuttavia, già da ora, possiamo sottolineare come sia innegabile il limite operativo di questa interpretazione sul concetto di

607 A. PERINI, *Confisca per equivalente*, *op. cit.*, pag. 4.

<<disponibilità>>, in quanto, non è affatto in dubbio, salvo i casi in cui l'ente sia uno <<schermo fittizio>>, che i beni afferenti all'ente siano di sua esclusiva proprietà; l'amministratore o un suo delegato può solo disporne in virtù dei vincoli, dei poteri e delle finalità previsti dallo statuto e predeterminati dall'assemblea dei soci.

In particolare, chi sostiene questa tesi[608] cerca anche di articolare un'argomentazione in replica a chi afferma, invece, che solo nell'ipotesi in cui la società rappresenti uno <<schermo fittizio>> si possa procedere all'irrogazione della confisca, proprio perché, in questo caso, non esisterebbe una persona giuridica realmente operante ed autonoma,[609] ma la stessa, fungendo da <<cartiera>> rappresenterebbe esclusivamente un <<guscio vuoto>> all'interno del quale fare transitare somme di denaro o altri beni, magari, per porre in essere in futuro altre attività illecite[610].

Questi, infatti, afferma che risulterebbe alquanto arduo riuscire a tracciare una linea di demarcazione che valga a separare, con la nettezza imposta dalla norma penale, le strutture societarie da ritenere inesistenti o impalpabili da quelle che, al contrario, sarebbero sufficientemente consistenti da arginare la disponibilità materiale dei beni da parte dell'amministratore, trasformandola da <<diretta>> a <<mediata>>; a ciò aggiunge che la distinzione fra società reali e fittizie apparirebbe del tutto estranea alle categorie del diritto societario, il quale, non tollererebbe che una società di capitali possa essere costituita in modo simulato, e quindi, fungere, così, da <<schermo>> per i terzi, di talchè, la stessa categoria della <<società

608 Cfr. A. PERINI, *Confisca per equivalente*, *op. cit.*, pag. 4; *contra*, C. SANTORIELLO, *Reati tributari: sequestro (e confisca) per equivalente del profitto dei beni della società* in *Il Fisco*, 2013, pag. 1151 e ss.

609 Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 27 ottobre 2015, n. 45520.

610 Così, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 6 marzo 2014, n. 18311.

schermo>>[611], rischierebbe di risolversi in un *ossimoro*, sotto il profilo concettuale, e di evocare realtà che verrebbero ad essere sottoposte nel merito della loro esistenza dal vaglio del giudice.

A fianco a queste argomentazioni, questa dottrina evidenzia ancora come sia tutt'altro che implausibile sostenere che gli amministratori di una società possano avere la materiale disponibilità dei beni della società medesima, specie quando si tenga conto che l'art. 322-ter c.p., non richieda in capo al reo la disponibilità assoluta o esclusiva dei suddetti beni, i quali potrebbero, dunque, essere oggetto di disposizione sia da parte del reo, persona fisica, che da parte dell'ente, persona giuridica, quale vero titolare del patrimonio societario.

L'argomentazione finale più facilmente criticabile muove poi da considerazioni di politica criminale, in quanto fa leva sulle lacune normative attuali che non consentono di potere colpire gli enti per la commissione di illeciti tributari. In realtà, a tale argomentazione non è difficile ribattere proprio come le scelte di politica criminale, in base al principio di riserva di legge, siano di esclusiva competenza del legislatore e non della giurisprudenza.

Parimenti infondata appare la tesi che fa leva sulla c.d. <<teoria organicistica>>[612] secondo cui, a fronte del rapporto di rappresentanza organica tra l'ente stesso e le persone fisiche che ne determinano la volontà, il vantaggio ottenuto dal compimento del reato tributario per l'ente, finirebbe per coinvolgere direttamente la società nella commissione dell'illecito. Tale orientamento si dimentica,

611 Cfr. F.D'ARCANGELO, *Abuso dello schermo societario, utilizzo strumentale dell'ente e logica sanzionatoria del d.lgs. 231/2001*, in *Resp amm. delle società e degli enti*, 2009, p. 7 e ss.

612 Cfr. G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto Penale. Parte Generale*, *op. cit.*, pag. 145.

però, del fatto che l'art. 322-*ter* c.p. possa applicarsi esclusivamente avverso l'autore materiale del reato in assenza di una responsabilità penale degli enti per reati tributari.

Uno specifico orientamento giurisprudenziale ha fatto leva, poi, sull'istituto del concorso di persone nel reato, di cui all'art. 110 c.p., avvalendosi erroneamente della nozione data da tale norma, la quale, afferma che: <<*Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita*>>[613].

In forza di questa disposizione, è, infatti, pacifico che se più persone fisiche concorrono nella commissione di un delitto tributario, apportando un contributo causale effettivo, sia materiale che morale, ognuno dei concorrenti soggiacerà alla pena stabilita per quel preciso reato, considerate, a margine, circostanze aggravanti ed attenuanti.

In questo caso, per quanto specificamente attiene all'irrogazione di una misura reale, la Suprema Corte[614] consente che si possa procedere nei confronti di uno solo dei soggetti coinvolti e per l'intero, riservando poi ad una loro scelta, la facoltà di esercitare il diritto di regresso *ex* art. 1299 c.c. E' quanto, a titolo esemplificativo, accade nell'ipotesi del consulente che partecipa, con l'amministratore di una società, all'esecuzione del reato di indebita compensazione dei debiti IVA con crediti inesistenti. In questo caso, è stato, infatti, ritenuto legittimo il provvedimento di confisca nei confronti del solo professionista.

Ad avviso di questa giurisprudenza, la questione, però, si

613 Si rimanda, *ex multis*, a G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, *op. cit.*, pag. 448 e ss; S.SEMINARA, *Tecniche normative e concorso di persone nel reato*, Milano, 1987; P. NUVOLONE, *Pluralità di delitti e pluralità di delinquenti*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1959, pag. 1084; C. PEDRAZZI, *Il concorso di persone nel reato*, Palermo, 1952.

614 Cfr. Corte Cass., sentenza 16 giugno 2011, n. 24166; Corte Cass., Sez.III Pen., sentenza 14 marzo 2007, n. 10838.

porrebbe in termini completamente diversi proprio nel caso in cui i concorrenti abbiano natura diversa, essendo taluni persone fisiche, e, altri, persone giuridiche. Secondo questo orientamento, nel caso in cui un reato tributario sia commesso dal rappresentante legale o da altro organo della persona giuridica, che abbia agito in suo nome e per suo conto o, comunque, nel suo interesse, il reato <<*sarebbe addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico*>>[615].

Questo principio, comunque, non richiede che l'ente sia responsabile *ex* d.lgs. n. 231/2001. L'aspetto, invece, più interessante della pronuncia ora richiamata, attiene al fatto che i giudici hanno precisato che la responsabilità dell'ente non sia collegabile a quella *ex delicto* di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001[616], che prevede, appunto, la possibilità di perseguire la persona giuridica per <<*culpa in vigilando*>>e, comunque, per non avere adottato misure sufficienti a prevenire o ad impedire che i propri dipendenti o i soggetti in posizione apicale commettessero un reato nel suo interesse o vantaggio, ma consista in una sorta di *concorso anomalo*, atteso che la società non possa definirsi <<persona estranea al reato>>, avendo beneficiato del vantaggio economico derivante dal fatto illecito.

Qui la giurisprudenza adopera il concetto di <<concorso anomalo>> in maniera distorta e finalizzata a raggiungere l'obiettivo sanzionatorio; a detta dei giudici vi sarebbe concorso anomalo perché

615 Così, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 19 luglio 2011, n. 28731.

616 Art. 8: <<1. La responsabilità dell'ente sussiste anche quando:a) l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile; b) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia. 2. Salvo che la legge disponga diversamente, non si procede nei confronti dell'ente quando è concessa amnistia per un reato in relazione al quale è prevista la sua responsabilità e l'imputato ha rinunciato alla sua applicazione. 3. L'ente può rinunciare all'amnistia.

il vincolo si instaurerebbe fra il soggetto persona fisica, autore del reato e il soggetto, persona giuridica, non estraneo al reato, ma, in concreto, beneficiaria del provento illecito[617]; i giudici specificano poi che, nell'ambito della criminalità di impresa vi sarebbe una <<*responsabilità cumulativa dell'individuo e dell'ente collettivo*>>, che troverebbe riscontro, sul piano dogmatico, nello schema concorsuale.

Questo orientamento giurisprudenziale è stato fortemente elusivo dell'integrità della norma sul concorso di persone nel reato, nonché della *ratio* stessa del d.lgs. n. 231/2001, in quanto non ha considerato che solo la persona fisica risponde per dolo o per colpa rispetto al fatto commesso, mentre la persona giuridica risponde per colpa in organizzazione, ovvero, per non avere apprestato un modello di organizzazione idoneo a prevenire il reato.

Conscia del limite intrinseco alle proprie argomentazioni, infatti, questo orientamento giurisprudenziale ha iniziato a dismettere l'utilizzo del concorso di persone per introdurre un concetto più blando di <<vincolo solidaristico>> che nulla, però, dice in chiave di responsabilità penale dell'ente.

In sintesi, dunque, il ragionamento posto alla base del complesso indirizzo giurisprudenziale, favorevole alla confisca nei confronti delle persone giuridiche può essere così sintetizzato:
1) la violazione tributaria commessa dall'amministratore reca un vantaggio alla società, la quale è la reale beneficiaria del reato e, quindi, rispetto a questa non estranea; 2) poiché il profitto della violazione fiscale rimane *incardinato* nel patrimonio sociale, l'autore del reato – salvo i casi di rottura del rapporto organico o dei limiti

617 Cfr. Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 5 marzo 2009, n. 2661; Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 6 febbraio 2009, n. 19764.

statutari imposti sulla gestione-, conserva altresì anche la materiale disponibilità dei beni; 3) in tal modo, si pone in essere un'elusione del principio generale che prevede la confisca del profitto o del prezzo del reato, proprio nei casi in cui tale profitto e prodotto è verosimilmente più ingente; 4) per l'orientamento che intravede un potenziale *concorso anomalo* fra persona fisica e giuridica, la società dovrebbe rispondere dello stesso fatto posto in essere dal proprio amministratore.

6.3.1. Il caso Unicredit e l'inapplicabilità della confisca per equivalente per reati tributari. Le frodi <<carosello>> e l'associazione per delinquere transnazionale dedita alla commissione di illeciti fiscali.

Adesso, pare plausibile potere richiamare l'opposto orientamento giurisprudenziale e porre particolare attenzione al caso Unicredit[618].

Ad avviso di questa giurisprudenza, è del tutto preclusa la

618 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 19 settembre 2012 – dep. 13 giugno 2013 n. 1256, con nota di O. MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in www.penalecontemporaneo.it, del 25 gennaio 2013; S. GOLINO, *Confisca per equivalente in materia di reati tributari: una sentenza chiarificatrice della Cassazione*, in *Il Fisco*, 2013, pag. 830 e ss; C. SANTORIELLO , *Reati tributari: sequestro (e confisca) per equivalente del profitto dei beni della società*, *op. cit.*, pag. 1151 e ss. Questa sentenza è stata altresì fondamentale per la ricostruzione del concetto di <<profitto>> nei reati tributari, in quanto i giudici di legittimità hanno sancito che tale possa essere solamente il c.d. <<extra-profitto>>, rappresentato dalla differenza fra quanto accertato dal giudice penale e quanto riscosso dal Fisco a seguito della procedura di accertamento. Per una ricostruzione complessiva del problema anche in relazione all'assetto complessivo della disciplina sanzionatoria tributaria, A. GIOVANNINI, *Persona giuridica e sanzioni tributaria: idee per una riforma*, *op. cit.*, pag. 509 e ss; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 14 giugno 2012, n. 25774.

possibilità di procedere al sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente sui beni appartenenti alla persona giuridica qualora si proceda per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della società e, quindi, quando i beni siano riferibili ad una persona diversa dal reo.

In particolare, i giudici di legittimità si soffermano, in primo luogo, sul concetto di persona <<estranea>> al reato, affermando che tale possa definirsi solo il soggetto che non partecipi in alcun modo alla commissione del reato stesso o all'utilizzazione dei profitti che ne siano derivati.

In secondo luogo, poi passano direttamente a sancire l'impossibilità di applicazione sia della confisca per equivalente ex art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 231/2001 che di quella di cui all'art. 322-*ter* c.p. per difetto di tipicità.

Tale ostacolo deriva, *in primis*, dalla natura della confisca per equivalente *ex* art. 322-*ter*, 2° comma, c.p., dato che essa è ormai qualificata come una sanzione penale *tout court*; ciò significa che il sacrificio patrimoniale non potrebbe essere imposto ad un soggetto terzo, estraneo al reato, quale è, in base alla normativa vigente, l'ente.

Infatti, il sotto-sistema che disciplina la responsabilità degli enti non prevede, in alcun modo, all'interno del catalogo previsto negli artt. 24 e ss del d.lgs. n.231/2001, i reati tributari, quali delitti presupposto per potere invocare la responsabilità penale dell'ente.

Da ciò si evince come il solo art. 322-*ter*, 2° comma, c.p. possa apparire inidoneo a fondare, da solo, la base giuridica autonoma e sufficiente a fondare l'applicazione della confisca nei confronti dell'ente.

Unica eccezione rinvenibile all'interno della normativa vigente,

riguarda i reati associativi a carattere transnazionale, di cui all'art. 11 della legge n. 146/2006, il quale consente di colpire con la misura ablativa della confisca per equivalente le società che partecipino all'organizzazione criminale dedita alla commissione di reati tributari.

Tipico esempio è quello delle c.d. <<frodi carosello>> che vedono la partecipazione attiva di tre soggetti: la persona fisica, amministratore o dipendente di un ente con sede in Italia che commette uno o più illeciti tributari; la società italiana, all'interno del quale opera il reo-persona fisica, amministratore o dipendente, che trasferisce le somme di denaro sottratte al Fisco all'estero; la società <<cartiera>> formalmente esistente, ma del tutto inattiva, che ha quale unico scopo quello di beneficiare delle somme di denaro sottratte al Fisco italiano[619].

In queste ipotesi, infatti, le persone giuridiche che operano in ambito internazionale possono essere chiamate a rispondere con il loro patrimonio.

A latere, si può già sottolineare come, sebbene *prima facie*, sarebbe possibile eccepire l'esistenza di una discriminazione di trattamento fra le persone giuridiche operanti in un contesto internazionale e quelle operanti all'interno del territorio italiano.

Senonché, seguendo il ragionamento della Corte di Cassazione, dovremmo comunque renderci conto che da un sistema punitivo così strutturato potrebbe originarsi un *vulnus* al principio di uguaglianza *ex* art. 3 Cost., poiché si creerebbe una disparità di

619 Per la rilevanza penale di questi comportamenti e alle loro concrete modalità di manifestazione rimanda, *ex multis*, a I. CARACCIOLI, *La responsabilità penale dei c.d. <<buffers>> (o <<filtri>>) nelle frodi carosello in materia di IVA: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, pag. 3 e ss; G. SALCUNI, *Il <<giro dei diritti>>: fra frode fiscale, transfer pricing e tax saving*, in *Riv. Trim. dir. pen. Ec*., 2013, pag. 523 e ss; F. TESAURO, *In tema di frode carosello e sanzioni*, in *Giur. it.*, 2013, pag. 2166 e ss.

trattamento tra enti strutturalmente dediti alla commissione di reati, i quali operando sempre in una dimensione internazionale, potrebbero subire la confisca per equivalente, anche in relazione a reati tributari che, in sé considerati, non comportino un danno significativo per l'Erario e società che, pur non essendo intrinsecamente criminali e non operando in un contesto associativo, presenti esclusivamente nel mercato nazionale, possano, invece, compiere attività delittuose con profitti enormi, con grave lesione degli interessi fiscali dello Stato, e non essere sottoposti a confisca per equivalente per reati tributari.

Si può, tuttavia, evidenziare come vi sia giurisprudenza che applica la confisca per equivalente nei confronti di società operanti in Italia, quando sia possibile rinvenire l'esistenza di un'associazione per delinquere, di cui all'art. 416 c.p. o di tipo mafioso, *ex* 416-*bis* c.p.

In questa specifica ipotesi, infatti, manifesterebbe la propria efficacia la normativa sulla responsabilità da reato degli enti, dato che l'art. 24-*ter*[620] prevede la responsabilità degli enti per associazione per delinquere commessa dagli associati-persone fisiche.

Ovviamente, le società dovranno essere realmente operative e

620Art. 24-ter *<<Delitti di criminalità organizzata>> <<1. In relazione alla commissione di taluno dei delitti di cui agli articoli 416, sesto comma, 416-bis, 416-ter e 630 del codice penale, ai delitti commessi avvalendosi delle condizioni previste dal predetto articolo 416-bis ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo, nonché ai delitti previsti dall'articolo 74 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, si applica la sanzione pecuniaria da quattrocento a mille quote. 2. In relazione alla commissione di taluno dei delitti di cui all'articolo 416 del codice penale, ad esclusione del sesto comma, ovvero di cui all'articolo 407, comma 2, lettera a), numero 5), del codice di procedura penale, si applica la sanzione pecuniaria da trecento a ottocento quote. 3. Nei casi di condanna per uno dei delitti indicati nei commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non inferiore ad un anno. 4. Se l'ente o una sua unità organizzativa viene stabilmente utilizzato allo scopo unico o prevalente di consentire o agevolare la commissione dei reati indicati nei commi 1 e 2, si applica la sanzione dell'interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività ai sensi dell'articolo 16, comma 3>>*.

non costituire uno schermo fittizio per celare le attività degli autori materiali del reato, poiché, altrimenti, in questo caso, i proventi ottenuti, continuerebbero ad essere nella piena ed esclusiva disponibilità delle persone fisiche.

Va comunque precisato che esiste un limite intrinseco al richiamo all'art. 416 c.p., giacché, in via di principio, occorrerebbe sempre riferire l'interesse o il vantaggio ottenuto dall'ente e, dunque, il profitto al reato-mezzo e non al reato-fine; nonostante questa precisazione, la giurisprudenza sembra muoversi su canali interpretativi decisamente sostanzialistici, superando il collegamento tra responsabilità dell'ente e reato associativo per valorizzare, invece, il nucleo del disvalore del complessivo fenomeno criminale.

Inoltre, si è spesso assistito ad utilizzi impropri dell'art. 24-*ter* del decreto 231 da parte delle pubbliche accuse, le quali hanno spesso contestato proprio l'appartenenza degli imputati ad un'associazione per delinquere, per sottoporre a confisca il profitto illecito derivante da reato tributario.

Dunque, al di là dell'ipotesi in cui si sia in presenza anche di un'associazione per delinquere, costituita al sol fine di commettere illeciti di varia natura, la Corte di Cassazione afferma che la confisca per equivalente dei beni nei confronti di un ente possa essere operata nell'esclusiva ipotesi residuale in cui l'ente stesso sia un mero <<schermo fittizio>>, di modo che il profitto del reato possa ridondare direttamente a favore dell'autore materiale del reato. Un'opzione ermeneutica diversa darebbe origine ad un'analogia *in malam partem*.

In conclusione, - si sottolinea -, alla Corte di Cassazione non sfugge il reale problema dato dall'attuale irrazionalità del sistema che non consente di colpire direttamente il vero soggetto attivo del reato,

ovvero l'ente, il quale operi avvalendosi delle attività materiali dei propri amministratori e dipendenti. Sebbene, infatti, il nostro ordinamento preveda una responsabilità di tipo amministrativo, ai sensi della legge 269 del 2003 a carico degli enti, vi è tuttora un grave disequilibrio in punto di conseguenze penali derivanti dal fatto di reato[621].

La Corte evidenzia questa circostanza affermando espressamente che: << *nel fatto che la persona giuridica beneficiaria del vantaggio fiscale frutto di reato – e cioè la persona che ha ottenuto l'indebito arricchimento patrimoniale – possa essere parificata a qualsiasi persona estranea al reato e restare immune dalla misura del sequestro per equivalente, si manifesta in tutta la sua irrazionalità il sistema, solo che si consideri che il sequestro può essere diretto sui beni di un amministratore che non abbia tratto alcun vantaggio diretto dal reato e non abbia ricevuto alcuna porzione del <<profitto>> assicurato alla società tramite la propria condotta.*

Irrazionalità che mostra tutti i propri limiti nell'ipotesi che l'amministratore ritenuto responsabile del reato sia persona sostanzialmente incapiente>>.

Rendendosi dunque conto della situazione di sostanziale inoperatività dell'istituto con riferimento a fattispecie di grande evasione e dell'impossibilità di recuperare il tributo evaso, in quanto l'autore materiale del reato è spesso privo di mezzi economici adeguati, la Corte di Cassazione indica una soluzione precisa, auspicando *<<la modifica degli artt. 19 e seguenti del d.lgs. n. 231/2001, disciplina che negli anni recenti ha conosciuto modifiche che hanno ampliato il novero dei reati per i quali si prevede la*

621 A. MARTINI., *Reati in materia di finanze e tributi*, *op. cit.*, p. 207.

responsabilità diretta dell'ente>>.

Del resto, a differenza di quanto affermato da alcuna dottrina[622], non ci si può accontentare di un sistema giuridico penale che debba far ricorso continuamente alla fattispecie associativa di cui all'art. 416 c.p. per giungere a contestare implicitamente il reato tributario, ma occorre, appunto, un aggiornamento della disciplina in materia di responsabilità degli enti.

La Corte di Cassazione, consapevole dell'esigenza di un intervento chiarificatore in materia di applicazione della confisca per equivalente per reati tributari a carico dell'ente, a fronte dell'esistenza di orientamenti diametralmente opposti in materia e che, di fatto, continuavano, peraltro, a sollevare dubbi di legittimità costituzionale dell'attuale impianto normativo, con ordinanza, rimetteva la questione alle Sezioni Unite, chiedendo, appunto, <<*se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa*>>[623].

Da come veniva impostata l'ordinanza di rimessione, però, è già possibile evidenziare come si potesse correre un <<rischio concettuale>>. Infatti, il quesito dei giudici della Terza Sezione della Corte di Cassazione non pone, né paventa, una distinzione tra la confisca <<diretta>>, prevista dalle disposizioni di cui all'art. 322-*ter* ,

622 Cfr.L.TROYER – S. CAVALLINI, *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari:* stop and go *della giurisprudenza di legittimità*, in www.penalecontemporaneo.it, 19 marzo 2013; M. SCOLETTA, *Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in *Sistema penale e sicurezza pubblica*, a cura di S. CORBETTA – A DELLA BELLA – G.L. GATTA, 2010, pag. 375.

623 Cfr. T. EPIDENDIO, *Reati tributari e sequestro ai fini di confisca di beni societari: un appunto a futura memoria in attesa delle Sezioni Unite*, in www.penalecontemporaneo.it, del 28 gennaio 2014; T. TRINCHERA, *Confisca per equivalente dei beni appartenenti alla società e reati tributari:la parola passa alle Sezioni Unite*, in www.penalecontemporaneo.it, del 12 dicembre 2013.

1° e 2° comma, c.p., cui rinvia l'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007, secondo cui è sempre ordinata la confisca dei beni costituenti il prezzo o il profitto del reato <<*salvo che appartengano a persona estranea al reato*>> e la confisca per equivalente, prevista sempre dall'art. 322-*ter*, 2° comma, c.p., che richiede che la misura patrimoniale possa essere irrogata solo su beni <<*di cui il reo abbia la disponibilità*>>.

Ed è proprio in punto di chiarificazione della distinzione fra le due ipotesi differenti di confisca e di riqualificazione concettuale del <<profitto>> del reato che le Sezioni Unite hanno offerto una soluzione alquanto discutibile.

6.4. La natura sostanzialmente punitiva della confisca *ex* art. 6, 5° comma, del d.lgs. n. 231/2001 e la sua inapplicabilità nei confronti degli enti per i reati tributari; dialogando con le Sezioni Unite del 30 maggio 2014.

Al quesito posto dall'ordinanza di rimessione, le Sezioni Unite rispondono a favore dell'orientamento giurisprudenziale che impedisce l'applicazione della confisca per equivalente ai beni di appartenenza e nella disponibilità del patrimonio dell'ente[624], affermando tuttavia che:

624 La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, infatti esclude pienamente la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare. Sul punto, affermano i giudici di legittimità che il rapporto organico che esiste tra persona fisica e società non è di per sé idoneo e sufficiente a giustificare l'estensione dell'ambito di applicazione della confisca per equivalente. *In secundis*, proseguono i giudici, non può trovare applicazione il principio per cui a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze del reato e ciò perché nell'ordinamento vigente è prevista solo una responsabilità amministrativa degli enti e non una responsabilità penale, sicché l'ente non è mai autore del reato e non può essere considerato concorrente. In ogni caso, si osserva, il d.lgs. n. 231

<<E' consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica>>[625].

Come abbiamo avuto modo di vedere[626], l'identificazione compiuta dalla sentenza a Sezioni Unite del 30 maggio 2014, tra confisca di denaro e confisca diretta ha finito per rappresentare una *forzatura necessaria*, eppur contestabile, in quanto, escludendo la possibilità di procedere ad una confisca per equivalente a carico dell'ente per il profitto proveniente da reato tributario, i giudici di legittimità, sono stati *costretti* a considerare la confisca di denaro quale confisca <<diretta>> per lasciare margini all'ablazione del profitto ancora nella disponibilità dell'ente.

E' bene precisare che, le Sezioni Unite, aprono alla confisca

---

del 2001 non include i reati tributari fra quelli per cui è prevista la responsabilità della persona giuridica. In terzo luogo, affermano poi che la confisca per equivalente dei beni della società non può fondarsi neanche sull'assunto che l'autore del reato abbia la disponibilità di tali beni in quanto amministratore, essendo tale disponibilità nell'interesse dell'ente e non della persona fisica. Affermano, infine, le Sezioni Unite che non vi è alcuna norma che consenta di disporre la confisca per equivalente di beni appartenenti ad una persona giuridica nel caso di illeciti tributari commessi dal legale rappresentante. Tale forma di confisca, infatti, non può essere disposta ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001, perché nel citato decreto legislativo manca una specifica ipotesi di responsabilità dell'ente per i reati tributari. Non può essere disposta neppure ai sensi dell'art. 322 ter c.p., il cui ambito di operatività è stato esteso ai reati tributari dall'art. 1 co. 143 della legge 24 dicembre 2007, dal momento che la questa disposizione si applica all'autore del reato e la persona giuridica, come si è detto, non può essere considerata tale. Stante il carattere eminentemente sanzionatorio della confisca per equivalente, infine, le norme che la prevedono non possono essere applicate al di là dei casi espressamente considerati, a ciò ostando il divieto di analogia *in malam partem*.

625 Così, letteralmente, Corte Cass., Sez. Un. Pen., sentenza 30 maggio-28 novembre 2014, n. 10561.

626 Vedi Cap. II, §§ 6.2, pag. 346.

<<diretta>> affermando che, trattandosi di denaro, ovvero di un bene fungibile, non sarebbe necessario ricostruire il nesso di pertinenzialità e rintracciare la provenienza del bene da una singola e specifica violazione della norma tributaria. Le Sezioni Unite, così, finiscono per tradirsi indirettamente, poiché affermano che <<*la confisca non sarebbe per equivalente (...) pur colpendo il tantundem*>>.

E' evidente come le Sezioni Unite, non potendosi porre in diretta contrapposizione con il principio di legalità e il divieto di analogia *in malam partem*, a fronte dell'assenza dei reati tributari nel novero di quelli presupposto della responsabilità degli enti, abbiano dovuto compiere una torsione ermeneutica per giungere a ritenere che la confisca di denaro, quale bene fungibile, debba essere sempre diretta e, dunque, possibile.

Al di là delle criticità che possono essere mosse avverso questa qualificazione e, di cui, *supra*[627], è già stato detto, il vero *punctum dolens*, qui da affrontare, attiene al rapporto tra confisca diretta e confisca per equivalente e, più in particolare, alla diversa natura: *neutralizzante* della prima, punitiva della seconda.

La confisca <<diretta>>, a cui fanno riferimento le Sezioni Unite, non sarebbe quella prevista dal 1° comma, dell'art. 322-*ter* c.p., oggi art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, ma quella prevista dall'art. 6, 5° comma, del d.lgs. n. 231/2001, come norma di ordine generale, presente nella disciplina sulla responsabilità degli enti, che prevede l'ablazione del profitto illecito quale mero ripristino dell'ordine economico alterato dal reato; sul punto, infatti, le Sezioni Unite affermano che: << *si tratta, come è evidente, di una previsione di carattere generale che impone la confisca, diretta o per equivalente,*

627 Vedi Cap. II, §§ 6.2. pag. 346.

del profitto derivante da reato, secondo una prospettiva non di tipo sanzionatorio, essendo fuori discussione la irresponsabilità dell'ente, ma di ripristino dell'ordine economico perturbato dal reato, che comunque ha determinato una illegittima locupletazione per l'ente, ad obiettivo vantaggio del quale il reato è stato commesso dal suo rappresentante>>.

Questa conclusione, però, presta il fianco a diverse critiche, in quanto, la confisca di cui all'art. 6, 5° comma, poiché inserita all'interno del sotto-sistema che disciplina la responsabilità degli enti, non solo richiede che il fatto di reato sia esclusivamente posto in essere da un soggetto posto in posizione apicale, ma necessita la previa apertura di un procedimento a carico della società conclusasi senza una condanna[628].

Inoltre, leggendo il testo dell'art. 6, comma 5, il quale afferma che: *<<è comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente>>* non si capisce il perché le Sezioni Unite abbiano ammesso la confisca diretta *ex* art. 6, comma 5, estromettendo la confisca per equivalente parimenti richiamata dalla norma[629].

---

628 Cfr. M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, *op. cit.*, pag. 1688; A.M. DELL'OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2014, pag. 429 e ss; R. BRICHETTI, *Si al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno <<schermo fittizio>>*, in *Guida al dir.*, 2014, pag. 98 e ss; G. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni <<inespresse>> delle Sezioni Unite in tema di sequestro ai fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 2814.

629 Cfr. M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, *op. cit.*, pag. 1689, il quale tuttavia afferma che *<<la confisca diretta deve a mio avviso ritenersi ammissibile, non perché si tratti di denaro bene fungibile, ma perché la società non può dirsi in questi casi persona estranea al reato (...). A fronte di chi ritiene non estraneo, oltre all'autore del reato, il solo concorrente, non sono pochi coloro che considerano chi abbia partecipato all'utilizzazione dei profitti del reato; (...) insomma: misura comunque sui generis, nell'ordinamento, la*

Le obiezioni che possono essere mosse a questa decisione e che propendono per l'inammissibilità di questa soluzione a favore dell'applicazione della confisca *ex* art. 6, comma 5, sono molteplici ed attengono innanzitutto alla natura della stessa ed alla sua collocazione specifica all'interno del d.lgs. n. 231/2001 e che, in questa sede, meritano un particolare approfondimento.

In primo luogo, va rammentato come la sentenza delle Sezioni Unite abbia creato una commistione inesatta fra la confisca prevista dall'art. 6, comma 5, e quella tributaria, di cui al vecchio art. 322-*ter* c.p., oggi ripreso dall'art. 12-*bis*, le quali hanno funzione e ruolo differente.

E questa confusione è stata, altresì, fatta propria dalla successiva giurisprudenza, la quale nell'affrontare le stesse identiche questioni, giunge persino ad eliminare il richiamo all'art. 6, comma 5, basandosi nuovamente sulla confisca *ex* art. 322-*ter* c.p.. Ovvero, attribuisce alla confisca tributaria il ruolo, la funzione e la natura della confisca prevista dal d.lgs. n. 231/2001 all'art. 6, comma 5, obliterando completamente le differenze, invece, palesi.

Ciò, per esempio, si può evincere dalla recente sentenza della III Sez. Penale, n. 20763 del 2016[630], ove, i giudici di Cassazione stabiliscono che: <<*La confisca diretta del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per le violazioni fiscali commesse dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica nell'interesse della società, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti*

confisca ha la funzione originaria di colpire il profitto là dove il reato lo ha posto, sino a che colui che lo detiene non sia, rispetto al reato che l'ha prodotto, del tutto estraneo>>.

630 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 22 marzo – 19 maggio 2016, n. 20763; conforme anche Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 14 luglio 2015, n. 33226; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 19 settembre 2014, n. 42546.

nella disponibilità della persona giuridica medesima; il profitto del reato può consistere nel risparmio di spesa corrispondente alla somma non versata alla scadenza (o nei beni acquisiti mediante il suo reinvestimento); l'impossibilità di procedere a confisca diretta del profitto costituisce condizione imprescindibile perché si possa procedere a quella per valore, come si evince dal tenore testuale dell'art. 322 ter c.p.>>.

Per le Sezioni Unite, la confisca <<diretta>> avrebbe una natura ripristinatoria, assimilabile, però, più che a quella tipica della pena accessoria, a quella propria della confisca-misura di sicurezza, *ex* art. 240 c.p., mentre solo la confisca per equivalente manterrebbe natura tipicamente punitiva, con la conseguenza pratica che la prima potrebbe essere applicata ad una <<persona estranea al reato>>, mentre la seconda solamente all'autore materiale del fatto tipico.

Tuttavia, tra le due tipologie di confisca non vi è una divergenza in punto di natura giuridica, in quanto entrambe manterrebbero la funzione punitiva tipica della sanzione; la confisca <<diretta>>, obbligatoria avrebbe comunque una funzione punitiva, non eliminabile per il sol fatto che la stessa abbia quale scopo quello di ripristinare la situazione economica antecedente.

Le Sezioni Unite, dunque, per giungere a colpire il patrimonio dell'ente, compiono una duplice *torsione* ermeneutica della confisca <<diretta>>, sia in punto di individuazione della natura della misura stessa, che di qualificazione del risparmio di imposta, quale oggetto dell'ablazione che, se somma di denaro, sarebbe sempre da confiscare in via ordinaria e mai per equivalente.

Sebbene lo sforzo compiuto dalle Sezioni Unite appaia meritevole – poiché finalizzato alla salvaguardia di esigenze di

giustizia sostanziale -, attinenti al recupero dei profitti illeciti introitati dalle grandi società, a fronte, invece, sia della sostanziale incapacità economica dei singoli individui, sia della disparità di trattamento che si viene a creare rispetto alle ditte individuali e alle aziende dei piccoli commercianti, va, comunque, esclusa l'applicabilità dell'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 231/2001 nei confronti degli enti ed in assenza dei reati tributari nel catalogo dei delitti presupposto.

E ciò si evince indagando ancor di più sulla natura e sulla funzione della confisca di cui all'art. 6, comma 5, analizzata anche in rapporto alle esigenze di tipicità ed al principio di colpevolezza, insite nella disciplina della responsabilità penale degli enti.

In primo luogo, l'art. 6, comma 5, proprio perché inserito all'interno del sotto-sistema di cui al d.lgs. n. 231/2001 consente l'applicazione della confisca esclusivamente quando: 1) il reato sia fra quelli inseriti nel catalogo di cui all'art. 24 d .lgs.. n. 231/2001; 2) il fatto sia stato commesso da un soggetto posto in posizione apicale.

Dal primo punto, dunque, si evince che il reato, per il quale si procede e per il quale viene fatta applicazione della confisca, deve essere stato tipizzato all'interno dell'elenco dei reati presupposto e, che, al di là del fatto che la confisca sia applicata in ogni caso a fronte di un vantaggio economico ottenuto, l'ente deve avere la possibilità di *discolparsi* e di poter provare l'idoneità e la corretta applicazione del modello di organizzazione gestione e controllo.

Ciò che importa, dunque, a differenza di quanto accade, per esempio, nell'ambito delle confische di prevenzione, ove è sufficiente che vi siano indizi significativi della <<sproporzione>> dei beni rispetto al reddito o all'attività economica svolta, è che, nel caso della confisca *ex* art. 6, comma 5, l'ente abbia la possibilità di dimostrare la

liceità del proprio comportamento, fornendo la prova di avere adottato tutti gli accorgimenti idonei a prevenire la commissione del reato[631].

Ovvero, nonostante la norma utilizzi il termine <<*tratto*>>, per significare che il vantaggio ottenuto dall'ente possa derivare anche in assenza di responsabilità, per così dire, attive, e che, rispetto a tale profitto o utilità, esso non possa ritenersi persona estranea al reato – come peraltro – vorrebbero rappresentare sia alcuna dottrina[632] che le Sezioni Unite-, la funzione squisitamente sanzionatoria della confisca in questione non è contestabile.

Anche se la disciplina di cui all'art. 6, 5° comma, difficilmente si concilia con il concetto tipico di pena, in assenza di una conformità tra l'art. 27, 1° comma, Cost., e la responsabilità *oggettiva* attribuita all'ente che si sia comunque avvantaggio della commissione del reato, non si può, comunque, - come prospettato dalle Sezioni Unite -, ritenere che tale strumento ablativo abbia il carattere della misura di sicurezza.

Ciò in quanto, la *ratio* sottesa a tale norma è finalizzata, non a rendere ogni profitto ottenuto oggettivamente pericoloso, ma a subordinare l'ablazione stessa ad una previa dimostrazione della responsabilità dell'ente nel non avere prevenuto il reato, mediante un idoneo modello di organizzazione, gestione e controllo.

Il problema reale, dunque, attiene proprio a come si concepisce la responsabilità dell'ente *ex* d.lgs. n. 231/2001.

Le Sezioni Unite sembrano avere ricostruito il tipo di responsabilità dell'ente in maniera errata, poiché non hanno considerato che la responsabilità dell'ente sussiste per colpa in

631 Cfr. G. DE FRANCESCO, *Gli enti collettivi: soggetti dell'illecito o garanti di precetti normativi?*, in *Dir. pen. E proc.*, 2005, pag. 754 e ss.

632 Cfr. M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, *op. cit.*, pag. 1689.

organizzazione, ma hanno implicitamente sostenuto che la responsabilità della *societas* si attivi per la semplice ragione che l'evento lesivo si sia realizzato con il solo comportamento dell'autore materiale del reato.

Invero, il dato normativo, rinvenibile proprio dall'art. 6, del d.lgs. n. 231/2001 afferma qualcosa di diverso. L'ente non risponde direttamente per il fatto lesivo cagionato dall'autore materiale, ma per il fatto di non essersi attivato per prevedere e prevenire quel fatto, lasciando che l'autore lo commettesse; pertanto, non si capisce, dunque, rispetto ai reati tributari, come potrebbe attivarsi l'ente stesso non essendo ancora stato chiamato dalla legge a farlo[633].

Non si può evidentemente approntare un modello efficiente ed efficace rispetto alla prevenzione dei reati tributari, in assenza di una specifica previsione normativa che lo suggerisca o lo imponga.

La ragione stessa per cui si procede alla confisca, *ex* art. 6, 5° comma, discende dal fatto che l'ente, nonostante abbia rispettato i canoni formali previsti dalla legge, non "ha fatto abbastanza" per impedire il reato e, dal momento che il reato è stato commesso, non si può consentire che lo stesso rimanga *impunito*[634], altrimenti verrebbe meno la funzione preventiva sottesa alla disciplina di cui all'art. 6 del decreto, volta a far conformare l'impresa al rispetto della legge[635].

Ed è in ragione del fatto che la confisca di cui all'art. 6, comma 5, agisca nei confronti dell'ente, a prescindere dalla sua effettiva responsabilità per il singolo fatto di reato compiuto dall'autore materiale del fatto, ma per colpa in organizzazione, che si denota la

633 Cfr. M.N. MASULLO, *Colpa penale e precauzione nel segno della complessità*, Napoli, 2012, pag. 235.

634 Cfr. N. SELVAGGI, *L'interesse dell'ente collettivo quale criterio di iscrizione della responsabilità da reato*, Napoli, 2006, pag. 95 e ss.

635 Cfr. O. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in G. LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, 2010, pag. 93.

natura oggettivamente punitiva di questa misura, la quale, però, non può che sussistere in relazione a quei fatti di reato che potevano essere prevenuti ed evitati proprio mediante l'adozione di un modello, risultato, però, all'atto pratico, inefficace.

Un'interpretazione diversa, in pratica, renderebbe completamente inutile l'avere apprestato, mediante il d.lgs. n. 231/2001, un sotto-sistema specifico per disciplinare la responsabilità dell'ente. Non solo perderebbero d'efficacia i criteri oggettivi di imputazione dell'evento, vincolati ai canoni degli artt. 5 e, in particolare dell'art 6 del decreto, dato che, così facendo verrebbe consentita l'irrogazione di una sanzione anche al di là della possibilità di prevenire l'evento mediante l'adozione del modello, ma soprattutto verrebbe svilito il senso del catalogo dei reati presupposto.

L'ente, infatti, finirebbe per rispondere per qualunque reato, presente e futuro, connesso all'ottenimento di un vantaggio economico, in termini di <<profitto>>, ma non previsto, appunto, dagli artt. 24 e ss del decreto.

Gli enti dovrebbero così apprestare dei modelli in base allo sviluppo del diritto vivente determinato dalle decisioni delle Corti e non in base al dettato normativo, quindi, in violazione del principio di legalità formale.

L'attribuire una funzione ripristinatoria[636] alla confisca *de qua* ha un senso specifico solo se si ricostituisce la situazione economica preesistente al fatto di reato commesso dal soggetto posto in posizione apicale e che, oggettivamente, ha avvantaggiato l'ente, ma rispetto al

636 Sulla funzione ripristinatoria, in particolare, M. PELISSERO, *La responsabilità degli enti*, in *Manuale di diritto penale*, a cura di F. ANTOLISEI, pag. 875; A.M. MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali*, *op. cit.*, pag. 156; per la funzione dicotomica della confisca *de qua*, D. FONDAROLI, *Le ipotesi <<speciali>> di confisca*, *op. cit.*, pag. 332.

quale, lo stesso poteva, *rectius*, doveva apprestare un modello al fine di evitare quello specifico reato incardinato dalla legge nel catalogo *ex* art. 24.

Il funzionamento del modello riparatorio o risarcitorio della confisca di cui all'art. 6, comma 5, dipende, quindi, sempre dall'esistenza di un fatto illecito riconducibile all'ente, che lo stesso, però, doveva essere chiamato ad evitare; ed il fatto stesso che la confisca *de qua* venga applicata *oggettivamente* per il fatto dell'apicale, ne evidenzia l'incontrastata natura afflittiva e punitiva, la quale perderebbe di alcuna ragionevolezza e proporzionalità nell'esatto momento in cui venisse ad essere applicata per sanzionare reati di cui l'ente non doveva in alcun modo rispondere.

Infine, il fatto stesso che la confisca in questione soggiaccia al principio di irretroattività di cui all'art. 25, 2° comma, Cost. ed all'art. 2 c.p. non fa altro che denotare la natura sostanzialmente penale della sanzione in esame[637].

In questo senso, applicare la confisca prevista dall'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 231/2001, nella sua forma diretta appare, oltre che incoerente rispetto alla natura e alla *ratio* stessa dell'istituto, anche in contrasto con il principio di legalità, di cui all'art. 25, 2° comma, Cost.

Ecco che, dunque, dovremmo tentare di respingere la soluzione propugnata dalle Sezioni Unite dalla Corte di Cassazione e già largamente impiegata dalla giurisprudenza di legittimità, sia in relazione all'identificazione della <<somma di denaro>> quale oggetto esclusivo della confisca <<diretta>> (che come detto svilirebbe anche il senso dell'introduzione di una confisca *per relationem* nel settore

637 Cfr. O. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali*, *op. cit.*, pag. 40.

penal-tributario) sia, in relazione all'utilizzo di quella specificamente prevista dall'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 231/2001, in quanto ne testimonia un impiego incoerente con la sua *ratio* e con la dimensione del sotto-sistema punitivo disciplinato dalla 231.

Dunque, non rimane che far propri solamente gli auspici delle Sezioni Unite, le quali, ancora una volta, non hanno evitato di evidenziare i profili di irrazionalità ed incoerenza del sistema attuale, sottolineando come: *<<il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. n. 231/2001, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie (...)* (dato che) *è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica dei beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile le possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto del reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità dei beni in capo agli autori del reato>>*.

L'unica vera soluzione non può che essere quella di prevedere una responsabilità penale diretta degli enti per i delitti tributari mediante l'aggiornamento del catalogo dei reati presupposto della 231.

CAPITOLO III

La responsabilità penale degli enti per reati tributari: in attesa di una soluzione legislativa

Sommario

1. Il d.lgs. n. 231/2001. *Societas delinquere potest* ed il dovere di auto-organizzazione dell'ente nella gestione del *rischio-reato.* 1.1. La responsabilità degli enti: natura giuridica e particolarità del sotto-sistema delineato dal d.lgs. n. 231/2001. 1.2. I criteri oggettivi di attribuzione della responsabilità all'ente. 2.1. L'assenza dei delitti tributari dal novero dei reati-presupposto della 231; l'impiego dei delitti associativi per contestare indebitamente all'ente gli illeciti fiscali. 2.2. La discutibile scelta del legislatore di non prevedere i delitti tributari come fonte diretta della responsabilità penale degli enti. 2.2.1.Le esigenze di aggiornamento del catalogo dei reati-presupposto. Necessità di riforma e motivi ostativi: due prospettive a confronto. 2.3. Responsabilità amministrativa e penale degli enti: due regimi a confronto. 2.4. Finalità preventive e ragioni di politica criminale: a favore dell'inserimento dei reati tributari nel sistema 231. 2.5. La delega fiscale n. 23/2014: l'integrazione fra i modelli di organizzazione, gestione e controllo ed il sistema di *Tax Framework control* per la prevenzione dei rischi da reato fiscale da parte degli enti. Il futuro della *tax compliance.* 3.1. L'incidenza indiretta dei reati tributari sulla responsabilità penale degli enti: in attesa di un aggiornamento del catalogo della 231. L'ipotesi di concorso fra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato . 3.2. Il reato tributario veicolato dal delitto di riciclaggio: tentativi ermeneutici *de jure condito* per scongiurare la responsabilità penale indiretta degli enti per illeciti fiscali. 3.3. Il delitto di auto-riciclaggio: la variabile nei rapporti con il riciclaggio ed i reati tributari. 3.3.1. Auto-riciclaggio, reati tributari e responsabilità degli enti. Il ruolo fondamentale del modello di organizzazione gestione e controllo nella prevenzione dei rischi da reato fiscale in assenza di un'esplicita previsione dei reati tributari nella disciplina 231.

1. Il d.lgs. n. 231/2001. *Societas delinquere potest* ed il dovere di auto-organizzazione dell'ente nella gestione del *rischio-reato.*

Il d.lgs. n. 231/2001[638], recante la <<*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*>> è stato emanato, come noto, in esecuzione della legge delega n. 300/2000, la quale ha fissato i principi direttivi per introdurre una responsabilità diretta degli enti derivante da reato, in ottemperanza alle richieste sovranazionali, volte a tutelare maggiormente gli interessi finanziari dell'UE ed, in secondo luogo, a combattere in maniera più efficiente la

638 Per un approfondimento, *ex multis*, G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, 2008; G. MARINUCCI, *La responsabilità penale delle persone giuridiche. Uno schizzo storico-dogmatico*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2007, pag. 445 e ss; A. CARMONA, *La responsabilità <<amministrativa>> degli enti: reati presupposto e modelli organizzativi*, in *Rivista 231*, 2006, pag. 199 e ss; ID. *La responsabilità degli enti: alcune note sui reati presupposto*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2003, pag. 995 e ss; AA.VV., *Reati e responsabilità degli enti*, a cura di G. LATTANZI, Milano, 2005; G.DE FRANCESCO, *Gli enti collettivi: soggetto dell'illecito o garanti dei precetti normativi?*, *op. cit.*, pag. 753 e ss; G. COCCO, *L'illecito degli enti dipendente da reato e il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2004, pag. 90 e ss; G. DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti nel sistema sanzionatorio italiano: alcuni aspetti problematici*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2004, pag. 657 e ss; C. E. PALIERO, *La responsabilità penale della persona giuridica nell'ordinamento italiano: profili sistematici*, in Societas puniri potest. *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, a cura di F. PALAZZO, Padova, 2003, pag. 24 e ss; G. MARINUCCI, Societas puniri potest: *uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2003, pag. 1193 e ss; A. MANNA, *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: il punto di vista del penalista*, in *Cass. Pen.*, 2003, pag. 1105 e ss; D. PULITANO', *La responsabilità da <<reato>> degli enti nell'ordinamento italiano* in *Responsabilità degli enti per i reati commessi nel loro interesse*, in *Cass. Pen.*, 2003, pag. 28 e ss; G. GARUTI, *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Padova, 2002; G. AMARELLI, <<*Crisi*>> *del diritto penale societario e prospettive di riforma: la responsabilità (penale?) delle persone giuridiche*, in *Il nuovo sistema sanzionatorio del diritto penale dell'economia: decriminalizzazione e problemi di effettività*, Napoli, 2002, pag. 83 e ss; F. GIUNTA, *I nuovi illeciti penali ed amministrativi riguardanti le società commerciali*, Torino, 2002; F. BRICOLA, *Lo statuto penale dell'impresa: profili costituzionali*, in *Trattato di diritto penale dell'economia*, diretto da A. DI AMATO, Padova, 1990, pag. 121 e ss.

criminalità da profitto.

L'impulso al superamento del limite sotteso alla sola responsabilità penale personale, *ex* art. 27, 1° comma, Cost., intesa quale esclusivamente pertinente al soggetto persona fisica[639], è derivato, dunque, dalle fonti normative comunitarie e convenzionali di matrice europea, finalizzate, dopo la ratifica del Trattato Maastricht del 1992, ad implementare l'apparato normativo, sanzionatorio e preventivo, finalizzato alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea e dello Stato.

Infatti, l'Unione Europea, allora Comunità Europa, è stata la prima a percepire che gran parte delle risorse finanziarie sottratte agli Stati e, quindi, indirettamente anche al bilancio comunitario, non fossero il frutto dell'attività illecita delle singole persone fisiche, ma delle persone giuridiche.

Tuttavia, già prima, anche alcuna dottrina era ben consapevole della necessità di superare questo ostacolo dogmatico ed, in Italia, mediante la teoria della c.d.<<*immedesimazione organica*>>[640],vennero poste le basi per un dibattito costruttivo, che ha consentito di sciogliere molti dei dubbi di compatibilità costituzionale, fornendo anche una copertura teorica alla soluzione della responsabilità degli enti.

Preso atto, ormai, della crescita esponenziale dei delitti commessi nell'ambito delle attività imprenditoriali, era necessario procedere alla repressione diretta di tutti quei comportamenti illeciti che non fossero il frutto della volontà autonoma del soggetto agente,

639 Sul punto, C.E. PALIERO, *Problemi e prospettive della responsabilità penale dell'ente nell'ordinamento italiano*, *op. cit.*, pag. 1175 e ss; V. SAVIGNY, *Sistema del diritto romano attuale*, Torino, 1990.

640 Cfr. F. BRICOLA, *Il costo del principio <<societas delinquere non potest>> nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, *op. cit.*, pag. 958 e ss.

persona fisica, ma che, di fatto, si traducessero nell'esternazione criminosa voluta dall'impresa stessa, intesa, come centro di interessi economico-giuridici autonomo.

In effetti, si era giunti alla consapevolezza che l'aumento della criminalità economica, operante, sia al sol fine di perseguire un fine illecito, sia mediante politiche aziendali che facevano ricorso a comportamenti antigiuridici, ascrivibili al nucleo della truffa, della corruzione, ma anche dello stesso illecito tributario, meritasse una disciplina specifica finalizzata a prevenire e reprimere queste manifestazioni criminose complesse.

La considerazione di fondo prendeva spunto dall'idea che il pericolo insito nel *rischio-reato*, non traesse origine da comportamenti esterni all'ente, inteso quale autonomo centro di interessi, ma interni ad esso e posti in essere da soggetti in grado di manifestare una specifica volontà sociale.

Mediante il d.lgs. n. 231/2001, dunque, il legislatore è giunto così ad adeguare la normativa italiana alle Convenzioni Internazionali[641] ad a superare l'ostacolo posto da sempre al riconoscimento di una responsabilità sostanzialmente penale in capo alla persona giuridica, e notoriamente riassunto nel brocardo latino *societas delinquere non potest*[642] che fondamentalmente si basava su

641 Si fa notoriamente riferimento alla Convenzione di Bruxelles del 26 luglio del 1995 sulla tutela degli interessi finanziari delle all'ora Comunità Europee, alla Convenzione di Bruxelles del 26 maggio 1997 sulla lotta alla corruzione nella quale siano coinvolti funzionari della Comunità Europea o degli stati membri, la Convenzione OCSE del 17 dicembre 1997 sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche e internazionali. Ancora, la responsabilità delle persone giuridiche era prevista nelle azioni comuni in materia di criminalità organizzata e di corruzione nel settore privato; si veda: azioni comuni del 21 e 22 dicembre 1998, nn. 733/98/GAI e 724/98/GAI in *G.U.C.E.* Del 29 e 31 dicembre 1998.

642 Vedi, fra tutti, G. MARINUCCI, *La responsabilità penale delle persone giuridiche. Uno schizzo storico-dogmatico*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2007, pag. 445 e ss; DOLCINI, *Principi costituzionali e diritto penale alle soglie del*

un dogma concettuale di matrice più ideologica che giuridica[643].

Fino a quel momento, le uniche ipotesi di coinvolgimento dell'ente, sotto un profilo penale, erano previste dagli artt. 196 e 197 c.p. solo in termini, però, di attribuzione all'ente dell'obbligazione civile per le multe e per le ammende afflitte a persona dipendente.

Da questo momento in poi, i soggetti *metaindividuali* sono divenuti coprotagonisti della vicenda punitiva e destinatari diretti di risposte sanzionatorie a contenuto afflittivo[644], orientate sia alla prevenzione dei reati, che alla tutela dei beni giuridici più rilevanti.

Come noto, il modello della responsabilità degli enti, configurato con il d.lgs. n. 231/2001 è stato fondato sul concetto di <<colpa in organizzazione>>[645], ove il contenuto della colpevolezza, mutuato dal sistema statunitense dei *compliance programs*, veniva fatto risiedere nella mancata adozione o inefficiente attuazione di un modello di organizzazione, gestione e controllo, deputato a prevenire

nuovo millennio, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1999, pag. 10 e ss; C.E. PALIERO, *Problemi e prospettive della responsabilità penale dell'ente nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1996, pag. 1173 e ss; M. ROMANO, Societas delinquere non potest. *Nel ricordo di F. Bricola*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1995, pag. 1031 e ss; V. MILITELLO, *La responsabilità penale dell'impresa societaria e dei suoi organi in Italia*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1992, pag. 101 e e ss; A. ALESSANDRI, *Commento all'art. 27 comma 1,* in *Commentario alla Costituzione*, a cura di BRANCA-PIZZORUSSO, Bologna, 1991, pag. 150 e ss; G. MARINUCCI, *Tecniche normative nella repressione penale degli abusi degli amministratori di società per azioni*, in *Il diritto penale delle società commerciali*, a cura di P. NUVOLONE, Milano, 1971, pag. 97 e ss; L. STORTONI, *Profili penali delle società commerciali come imprenditori*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1971, pag. 1172 e ss; F. BRICOLA, *Il costo del principio "societas delinquere non potest" nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1970, pag. 1010 e ss.

643Si veda, sul punto, G. MARINUCCI, *Il reato come azione: critica di un dogma*, Milano, 1971, pag. 176 e ss.

644 Cfr. A. ALESSANDRI, *Note penalistiche sulla nuova responsabilità delle persone giuridiche*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2002, pag. 33 e ss.

645 Cfr. A. FIORELLA, *La colpa dell'ente per la difettosa organizzazione generale*, in F. COMPAGNA (a cura di), *Responsabilità individuale e responsabilità degli enti negli infortuni sul lavoro*, Napoli, 2012, p. 267 ss; C.E. PALIERO - C. PIERGALLINI, *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2006, p. 167 ss.

efficacemente la commissione di una certa categoria di reati.

Era, infatti, emersa la necessità di ascrivere all'ente un dovere di auto-organizzazione nella gestione del *rischio-reato* che, seppur non aveva la natura di un vero obbligo giuridico, rivelava specifici contenuti dai quali derivavano indirettamente conseguenze giuridiche; all'ente, infatti, è richiesta non solo l'adozione del modello di gestione e di organizzazione, ma anche l'efficace attuazione di modelli comportamentali, finalizzati – specificamente - ad impedire, proprio mediante la fissazione di regole e procedure, la commissione di determinate condotte. L'obiettivo principale era, dunque, quello di responsabilizzare la classe imprenditoriale contro la commissione di specifiche condotte, richiedendo agli enti l'adozione dei sopra richiamati *compliance programs.* Per cui, era altresì necessario sviluppare una funzione preventiva di tutela incentrata sul *risk management*, quale strumento di gestione di rischi specifici legati alla vita aziendale.

L'ente non è più solamente soggetto passivo di una sanzione irrogata ad un terzo, ma è chiamata ad una funzione attiva, avente ad oggetto il dovere di implementare al meglio i propri meccanismi di auto-governo, anche attraverso il supporto di specifici organi, quali l'ODV.

Il sistema delineato dalla 231, inoltre, non è funzionale solo alla repressione dei reati compiuti dall'ente per il tramite della persona fisica, ma si caratterizza anche per la valorizzazione di interessi attinenti alla collettività intera, quali l'occupazione, la sicurezza, l'esercizio efficiente di un servizio di rilevanza pubblica o di pubblica necessità, che non possono che essere adempiuti correttamente se non tramite l'adozione di specifici sistemi di auto-controllo e di governo.

Proprio per queste ragioni, la responsabilità dell'ente è stata configurata quale responsabilità diretta, autonoma ed eventualmente concorrente con quella del soggetto attivo, autore materiale del reato (*ex* art. 8, d.lgs. .n 231/2001), al fine di evitare che, nel probabile caso in cui non si riuscisse a risalire alla persona fisica, non si potesse procedere autonomamente nei confronti dell'ente[646].

L'art. 8 del d.lgs. n.231/2001 è apparso, dunque, avere una funzione provvidenziale per garantire effettività al sistema, ed evitare, appunto, che nel caso in cui non fosse possibile configurare in capo alla persona fisica tutti gli elementi strutturali del reato, si finisse per rendere questa disciplina del tutto inefficace.

Del resto, non avrebbe avuto senso prevedere una responsabilità penale diretta dell'ente, costruita su misura delle società medio-grandi e subordinare, poi, la procedibilità nei confronti della persona giuridica all'individuazione della responsabilità della persona fisica. Peraltro, dall'art. 27 del d.lgs. n. 231/2001 si evince, altresì, che tale responsabilità sia anche personale ed intrasmissibile, dato che, è solo l'ente ad essere chiamato a rispondere, per il fatto ad esso riconducibile, con il proprio patrimonio, al pagamento della sanzione pecuniaria.

1.1. La responsabilità degli enti: natura giuridica e particolarità del sotto-sistema delineato dal d.lgs. n. 231/2001.

In relazione alla natura giuridica di tale tipo di responsabilità, è necessario, nonostante si possa ormai ritenerne assodata la natura penale, spendere brevemente alcune parole.

646 Esigenza avvertita anche già prima dell'entrata in vigore del decreto; si veda la Relazione al d.lg.s. 8 giugno 2001, n. 231, in *Dir. e Giust.*, 2001, pag. 20, § 4.

La questione non è solo nominalistica, in quanto, affermarne la natura penalistica significa, ovviamente, orientare l'intera disciplina al rispetto dei principi costituzionali infusi, in primo luogo all'interno degli artt. 13, 25, 27, nonché 111 e 112 Cost.[647]. La questione, infatti, afferisce sia alle dinamiche interpretative della disciplina già in atto, sia alla soluzione delle problematiche che possono porsi qualora dovesse risultare necessario provvedere all'integrazione di eventuali lacune normative

Dal momento che il decreto legislativo 231 non ha indicato alcun riferimento in merito, diversamente da quanto fatto per esempio all'interno del Progetto Grosso[648], ci si è chiesti, per esempio, cosa accada in relazione all'allocazione della responsabilità in caso di gruppi di impresa o nel caso di estinzione della persona giuridica, al di là dei casi di fusione e scissione[649]; o in che modo, per esempio, debbano essere interpretati i principi sanciti dalla Corte EDU in relazione al diritto di difesa, alla presunzione di innocenza o al divieto di *bis in idem*.

Il dubbio è sorto proprio in ragione del fatto che all'indomani della stesura della Relazione al d.lgs. n. 231/2001 si è affacciata la possibilità di intravedere in questa disciplina una sorta di *tertium genus*[650] di responsabilità, volta a coniugare gli elementi essenziali del

647 Cfr. G. AMARELLI, *Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2006, pag 151 e ss.

648 L'art. 122 del Progetto Grosso, prevede infatti che:<< *Alla responsabilità della persona giuridica si applicano le disposizioni dell'ordinamento penale, in quanto compatibili*>>.

649 Si rimanda a, E. SCAROINA, *Il problema del gruppo di imprese*. Societas delinquere potest, Milano, 2006.

650 Si veda, *Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, *cit.*, pag. 12, § 1.1; in dottrina, *ex multis*, O. DI GIOVINE, *Lineamenti essenziali*, *op. cit.*, pag. 16 e ss; E. M. AMBROSETTI, *Efficacia della legge penale nei confronti delle persone. Persone giuridiche e responsabilità amministrativa da reato*, in *Commentario sistematico al Codice Penale*, a cura di M. RONCO, Bologna, 2006, pag. 191 e ss; I. CARACCIOLI, *Osservazioni sulla responsabilità penale <<propria>>*

sistema penale con quello di tipo amministrativo, al fine di contemperare le necessità di prevenzione e di repressione con quelle di garanzia; tant'è vero che la qualificazione della responsabilità quale *amministrativa dipendente da reato*, è stata inizialmente interpretata nel senso di intendere come penale solo quella dell'autore materiale del fatto di reato e come amministrativa quella indiretta e discendente in capo all'ente per non avere provveduto ad evitare l'evento lesivo.

Non si sottace neanche che, in relazione alla struttura ibrida della disciplina, si sia parlato di *truffa delle etichette*, proprio a volere indicare il fatto che il legislatore, non volendo esplicitamente sancirne la natura penale, avesse utilizzato la qualificazione di amministrativa.

Anche la giurisprudenza si è pronunciata in termini differenti, affermandone ora la natura amministrativa[651], ora quella atipica di un *tertium genus*[652], ora quella penale[653].

In particolare, poi, anche la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite civili[654], ha dato riconoscenza della natura eminentemente penale della disciplina di cui alla 231, ritenendo del tutto possibile il

---

delle persone giuridiche, in *Studi in onore di M. Gallo*, Torino, 2004, pag. 86 e ss; G. FLORA, *Le sanzioni punitive nei confronti delle persone giuridiche: un esempio di <<metamorfosi>> della sanzione penale?*, in *Dir. pen. E proc.*, 2003, pag. 1399 e ss; D. PULITANO', *La responsabilità <<da reato>> degli enti: criteri di imputazione*, *op. cit.*, pag. 147 e ss.

651 Vedi, *ex multis*, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 23 gennaio 2011, n. 34476. Trib. Torino, Sez. II Corte di Assise, sentenza 15 aprile 2011; Trib. Milano, ord. 25 gennaio 2005; Trib. Milano, ordinanza 9 marzo 2004.

652 Cfr. Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 18 febbraio 2010, n. 27735.

653 Cfr. Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 20 dicembre 2005, n. 3615; Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 3 marzo 2004, con nota di P. DI GERONIMO, *La Cassazione esclude l'applicabilità alle imprese individuali della responsabilità da reato prevista per gli enti collettivi: spunti di diritto comprato*, in *Cass. Pen.*, 2004, pag. 4046, ove i giudici di legittimità hanno escluso, l'applicabilità della disciplina di cui alla 231 agli enti individuali, non potendo compiere un'interpretazione analogica *in malam partem*, con ciò significando che la natura giuridica della disciplina sulla responsabilità degli enti avesse natura implicitamente penale.

654 Cfr. Corte Cass., Sez. Un. Civ., sentenza 30 settembre 2009, n. 20936.

cumulo di responsabilità amministrativa prevista in materia di abusi di mercato dall'art. 187-*quinquies* del d.lg.s n. 58/1998, con la sanzione prevista dal d.lgs. n. 231/2001, per lo speculare fatto di reato, trattandosi, appunto, da un lato di sanzione amministrativa e, dall'altra, di pena.

Tuttavia, al di là dell'opzione ermeneutica che ciascun interprete possa giungere a compiere, non si può nascondere che il sotto-sistema della 231 abbia, comunque, generato un nuovo modello di responsabilità penale degli enti collettivi.

Al di là degli orientamenti giurisprudenziali che potrebbero continuare a mutare nel tempo, non si possono disconoscere elementi oggettivi a favore della natura penale della disciplina di cui alla 231 e qui riassumibili nei seguenti punti: 1) il giudizio si svolge innanzi al Tribunale Penale; 2) le garanzie processuli sono quelle tipiche del processo penale; 3) la responsabilità, quale *condicio sine qua non* dipende dalla commissione di un fatto di reato[655] anche se solo tentato[656]; 4) vi è una rilevanza extraterritoriale dell'illecito compiuto dall'ente, *ex* art. 4, d.lgs. n. 231/2001[657]; 5) il d.lgs. 231 ha mutuato dalla normativia codicista la disciplina della successione delle leggi penali nel tempo ed il divieto di irretroattività[658].

Senza contare, poi, che il corredo sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 231/2001 ha una portata particolarmente afflittiva. Infatti, il legislatore ha predisposto sia sanzioni pecuniarie che interdittive, e due tipologie di confisca, *ex* art. 6, 5° comma, ed *ex* art. 19 del d.lgs. n. 231/2001, le quali, talvolta, per il sacrificio patrimoniale che

655 Cfr. G. AMARELLI, *Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 171 e ss.

656 Cfr. G. AMARELLI, *Profili pratici*, *op. cit.*, pag. 179 e ss.

657 Cfr. R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti*, Milano, 2006, pag. 222 e ss.

658 R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti*, *op. cit.*, pag. 223 e ss.

impongono, possono essere assimilate ad una vera e propria pena di morte a carico dell'ente.

Tuttavia, non si può non evidenziare come esistano elementi dissonanti rispetto ad una qualificazione in termini penalistici della responsabilità; e con ciò si fa riferimento al regime della prescrizione previsto per gli enti, diverso da quello della persona fisica, più similare a quello civilistico(*ex* art. 22, 1° comma, d.lgs. n. 231/2001 che prevede un termine di cinque anni a decorrere dalla consumazione del fatto di reato); eppure, la questione inerente alla prescrizione,- si potrebbe dire -, non attiene concretamente al problema sulla natura della disciplina, in quanto in sé non dice obiettivamente nulla, ma rivela solo una discrasia con il regime della prescrizione previsto per la persona fisica. Si tratta, appunto, di una differenza di termini che andrebbero rivisti per ovviare alla potenziale inefficacia del sistema repressivo nei confronti degli enti.

La vera dissonanza, semmai, può riscontrarsi con riferimento alla disciplina inerente le vicende modificative dell'ente, ispirata palesemente ad una logica civilistica che crea, di fatto, problemi di coerenza con il principio di personalità della responsabilità penale[659].

Le operazioni di fusione, scissione o trasferimento di ramo di azienda, anche nell'ambito delle attività interne ai gruppi di impresa, potrebbero porre problemi di compatibilità con la responsabilità penale per fatto proprio, difficilmente risolvibili se non attraverso il confronto con la disciplina civilistica, unica nel potere suggerire i riferimenti per individuare la soggettività giuridica.

Peraltro, potrebbe sostenersi che la ragione di tale scelta

659 Cfr. E. SCAROINA, *Il problema del gruppo di imprese*, *op. cit.*, pag. 129; G. MARINUCCI, Societas puniri potest: *uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee*, *op. cit.*, pag. 1202.

normativa sia stata determinata dal volere evitare che le varie operazioni di impresa potessero risolversi in forme concrete di elusione della responsabilità penale. Tuttavia, ciò comporta che sarà l'interprete a dovere, di volta in volta, corredare gli strumenti del diritto penale con quelli del diritto civile.

Al di là, dunque, dell'adesione che ciascun interprete vuol dare ad una teoria o all'altra, bisognerebbe essere pur sempre consci del fatto che la disciplina di cui all'art. 231/2001, ha tratteggiato un sistema particolareggiato ed unico nel suo genere che andrebbe, dunque, apprezzato come tale, senza necessariamente volere assimilare la sua natura a quella penale e codicistica, costruita intorno alla persona fisica.

Del resto, questa considerazione potrebbe anche agevolare l'interprete stesso nel costruire correttamente i canoni di imputazione oggettiva e soggettiva della responsabilità degli enti che, di fatto, sono differenti rispetto a quelli applicabili alla persona fisica. Per diverso tempo, infatti si è erroneamente pensato che l'ente dovesse rispondere allo stesso modo di quanto faccia la persona fisica per il reato commesso, senza accorgersi che il sistema costruito dal legislatore avesse fondato la responsabilità dell'ente non sul reato in sé, ma sul fatto che questo non sia stato preveduto ed evitato[660].

Traendo adesso le conclusioni in merito alla natura della responsabilità dell'ente possiamo affermare che: 1) il sistema delineato dal legislatore presenta obiettive connotazioni tipiche della disciplina penalistica; 2) la materia è vincolata al rispetto dei principi costituzionali di ordine penalistico, *in primis*, di legalità, irretroattività, tassatività, divieto di analogia *in malam partem*; 3) non

660 Cfr. M.N. MASULLO, *Colpa penale e precauzione*, *op. cit.*, pag. 236.

è del tutto corretto porre sullo stesso piano il modulo penalistico tipico della persona fisica e quello relativo alla persona giuridica, in quanto il secondo non può che presentare delle particolarità ineliminabili.

1.2. I criteri oggettivi di attribuzione della responsabilità all'ente.

Per ciò che concerne i criteri oggettivi di ascrizione della responsabilità penale nei confronti dell'ente, bisogna prendere in considerazione il dettato normativo di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 231/2001.

Come noto, il reato deve essere commesso nell'<<interesse>> o a <<vantaggio>> dell'ente da parte di due peculiari categorie di soggetti: 1) persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente, o di una sua unità organizzativa, purché dotata di autonomia finanziaria e funzionale, nonché coloro che esercitano, anche *de facto*, la gestione ed il controllo dello stesso; 2) persone sottoposte alla direzione ed alla vigilanza di uno dei soggetti in posizione apicale, indicati dalla lett. a) dell'art. 5 del d.lgs. n. 231/2001.

Questa distinzione non è priva di significato, in quanto afferisce afferisce alle modalità con cui viene riscontrata la responsabilità dell'ente *ex* artt. 6 e 7 del decreto medesimo.

I soggetti collocati ai vertici dell'azienda, ovvero colo che si trovano in posizione apicale, sono anche gli unici in grado di esprimere la volontà dell'ente stesso e la sua politica di impresa, nei rapporti con l'esterno. E' rispetto a questi soggetti che ha particolare rilievo la teoria dell'<<immedesimazione organica>>, che postula la piena compatibilità tra la responsabilità dell'ente e il principio sancito

dall'art. 27, 1° comma, Cost., inteso, almeno, nella sua accezione minima.

La scelta del legislatore di non prevedere un elenco tassativo delle figure apicali ha la propria ragion d'essere nel voler modulare la funzionalità della norma stessa alla dimensione ed all'assetto della persona giuridica di volta in volta considerata; ciò che importa è individuare con esattezza il ruolo svolto[661] dal soggetto, più che l'aspetto formale inerente la carica da questi rivestita.

Ciò che importa è qualificare e circoscrivere correttamente la funzione tipica dei soggetti apicali, i quali, dovendo necessariamente rivestire una funzione di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente, non potranno che rispondere in relazione allo specifico segmento di attività collocabile all'interno di una delle tre funzioni sopra elencate.

In questo, il dato formale non potrà che essere di necessaria agevolazione, in quanto, salvo che per i casi di amministrazione *de facto* manifesti, occorrerà analizzare lo statuto e le varie procedure inerenti le attività di impresa e lo stesso modello di organizzazione, gestione e controllo, per appurare che la condotta incriminata possa corrispondere ad una delle tre funzioni.

Si è soliti ritenere che la funzione di gestione venga rivestita dagli amministratori, siano essi di società che hanno adottato il sistema *latino*, monista o duale[662], nonché dagli stessi amministratori

661 Cfr. O. DI GIOVINE, *Lineamenti*, *op. cit.*, pag. 57, ove l'A. osserva che sarebbe stato meglio utilizzare il termine <<svolgere>> al posto di <<rivestire>> dato che il primo <<*evocherebbe un'immagine di tipo statico e non invece dinamico, come invece nelle intenzioni della legge*>>.

662 Cfr. S. BARTOLOMUCCI, *Corporate governance e responsabilità delle persone giuridiche*, Milano, 2004, p.43.

de facto[663], e da quelli legati all'impresa da un contratto[664].

La funzione di direzione è, invece, quella tipicamente svolta dai direttori generali, i quali, non sono organi dell'ente, ma veri e propri dipendenti o soggetti posti in rapporto di collaborazione esterna, i cui poteri derivano dal contratto di lavoro e dalle scelte del consiglio di amministrazione; a seconda della dimensione e dell'organizzazione dell'azienda medesima, i direttori generali possono anche svolgere funzioni di particolare importanza che giustifica la loro collocazione ai vertici dell'azienda[665].

Infine, la funzione di rappresentanza va bene intesa, in quanto essa può essere riferita o a quella negoziale, basata sull'atto negoziale della procura, che, dunque, può essere attribuita sia a dipendenti che a soggetti esterni in posizione collaborativa, per l'espletamento di singole operazioni, o quale rappresentanza di tipo istituzionale che, solitamente, all'interno delle società di capitali è tipica dell'amministratore. L'opzione preferibile, in base anche alla lettura dell'art. 5, lett. a) appare la seconda, che, appunto, si riferisce alla rappresentanza organica *tout court*; nondimeno, i rappresentanti sporadici o volontari potrebbero essere ricompresi nell'alveo applicativo dell'art. 5, ma alla lett. b)[666].

Le funzioni di controllo non sono, invece, contemplate dall'art. 5, ragion per cui, si deve dedurre che i sindaci, non esercitando

663 Cfr. M. RIVERDITI, *La responsabilità degli enti: un crocevia tra repressione e special prevenzione*, Napoli, 2009, pag. 152.

664 Cfr. G. DE VERO, *La responsabilità delle persone giuridiche*, *op. cit.*, pag. 152.

665 Cfr. M. RIVERDITI, *La responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 153.

666 Art. 5, d.lgs. n. 231/2001: *<<1. L'ente e' responsabile per i reati commessi nelsuo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unita' organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a)>>*.

funzioni di gestione, rappresentanza e di direzione, siano esclusi dal novero dei soggetti attivi in posizione apicale[667].

Allo stesso modo, bisogna ritenere che siano esclusi da responsabilità penale anche coloro che facciano parte del consiglio di sorveglianza, all'interno della società che abbia adottato il sistema dualistico.

Infatti, tali soggetti, seppure possano nominare i membri del consiglio di gestione e predeterminare delle linee guide alla loro attività, non hanno, di fatto, nessun potere concretamente in grado di incidere, in maniera attiva, sull'attività di gestione, né, allo stesso tempo, poteri inibitori in grado di impedire l'evento lesivo eventualmente posto in essere dagli amministratori[668].

Infine, un cenno può essere fatto ai <<direttori di stabilimento>>, i quali possono anche esercitare funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione di una specifica unità organizzativa. Qualora questi, infatti, siano autonomi nella gestione e nella direzione della propria unità possono essere annoverati fra i soggetti posti in posizione apicale e, dunque, potenzialmente in grado di essere soggetti attivi del reato secondo l'art. 5, lett. a)[669].

Volgendo l'attenzione alla seconda categoria di soggetti previsti dall'art. 5, ovvero quelli posti all'interno della lett. b), possiamo notare come il legislatore abbia qua inserito coloro che rivestono una funzione operativa, in qualità di sottoposti alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti posti in posizione apicale.

Tale scelta è apparsa opportuna per due motivi: 1) la prima

667 Cfr. O. DI GIOVINE, *Lineamenti*, *op. cit.*, pag. 70.
668 *Contra* P. MARCHETTI, *Modello dualistico in panne*, in *Il sole 24 ore*, 2003, pag. 23 e ss.
669 Cfr. G. DE VERO, *La responsabilità*, *op. cit.*, pag. 152.

risiede nel fatto che all'interno delle aziende di medie e grandi dimensioni è solitamente il *manager* a porre in essere attività che potrebbero anche rivelare una componente di illiceità ascrivibile direttamente alla persona giuridica; 2) la seconda, invece, attiene all'opportunità di evitare possibili forme di attribuzione della responsabilità verso <<il basso>, volte a garantire l'impunità all'ente[670]. Non è comunque richiesto che fra l'ente e la persona fisica vi sia un rapporto contrattuale di lavoro subordinato, ma è sufficiente che il soggetto operante <<nell'ente>> o <<per l'ente>> sia sottoposto alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti posti in posizione apicale, fra quelli indicati all'interno dell'art. 5, lett. a).

Si tratta dei soggetti assimilabili agli agenti di commercio, ai consulenti o a professionisti esterni, ai concessionari di vendita, i quali, pur non essendo soggetti subordinati, sono chiamati a rispondere all'ente, in quanto vincolati alle direttive tracciate dai dirigenti o da altri soggetti all'uopo delegati[671].

Un'ulteriore questione di profonda importanza attiene anche all'incidenza della delega di funzioni sull'operatività dei criteri oggettivi di ascrizione della responsabilità all'ente. La dottrina, infatti, si domanda se, nel caso in cui siano delegate specifiche funzioni appartenenti all'area di competenza di uno dei soggetti di cui all'art. 5, lett. a), i soggetti delegati debbano essere ricompresi fra questi o fra coloro che si trovano in una posizione di subordinazione.

La risposta potrebbe dipendere sia dal contenuto della delega, in termini di attribuzione di autonomi poteri decisionali, gestionali e di spesa, che dall'incisività del potere di vigilanza esistente in capo al

670 Cfr. M. PELISSERO, *La responsabilità*, *op. cit.*, pag. 183 e ss.

671 Si richiama qui il caso *Siemens*, Trib. Milano, ordinanza 27 aprile 2004; in dottrina per un'apertura ai soggetti formalmente esterni all'ente, si veda O. DI GIOVINE, *Lineamenti*, *op.cit.*, pag. 66 e ss.

delegante.

Nell'ipotesi in cui, infatti, in capo al delegante permanga un obbligo di vigilanza sull'effettivo e corretto svolgimento dell'attività del delegato, bisognerebbe ascrivere quest'ultimo fra i soggetti sottoposti e dare applicazione all'art. 7 del decreto.

Il criterio di imputazione oggettiva di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 231/2001 richiede, comunque, che, affinché l'ente possa essere chiamato a rispondere per un fatto di reato commesso da uno dei soggetti indicati all'interno delle lett. a) e b) dell'art. 5, è necessario che questo sia stato realizzato nel suo <<interesse>> o <<vantaggio>>[672].

Interesse e vantaggio non sono parte di un'endiadi[673].

I due criteri, infatti, esprimono concetti distinti; il primo andrebbe inteso non in senso soggettivo, quale finalità psicologica che sostiene il comportamento illecito dell'autore materiale del reato, posto in essere nell'interesse dell'ente, bensì in senso oggettivo come proiezione finalistica della condotta da accertarsi *ex ante* e da intendersi sotto un profilo teleologico[674] e non direttamente legato all'elemento soggettivo dell'autore materiale del reato[675]; la locuzione

672 Sul punto si veda A. ASTROLOGO, *<<Interesse>> e <<vantaggio>> quali criteri di attribuzione della responsabilità dell'ente nel d.lgs. n. 231/2001*, in *Ind. Pen.*, 2003, pag. 649 e ss.

673 *Contra, ex multis*, A. MANNA, *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: il punto di vista del penalista*, *op. cit.*, pag. 1114.

674 Cfr. C. PEDRAZZI, *Il fine dell'azione delittuosa*, in *Riv. it. Dir e proc. Pen.*, 1950, pag. 259 e ss; per una lettura oggettiva del criterio dell'i<<interesse>>, cfr. D. PULITANO', *La responsabilità <<da reato>> degli enti: i criteri di imputazione*, *op. cit.*, pag. 425; M. PELISSERO, *La responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 865.*Contra*, C. SANTORIELLO, *Violazioni delle norme infortunistiche e reati commessi nell'interesse o a vantaggio della società*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2008, pag. 165 e ss; per un'interpretazione mediana, vedi N.SELVAGGI, *L'interesse dell'ente collettivo quale criterio di iscrizione della responsabilità da reato*, *op. cit.*, pag. 169 e ss.

675 Alcuna dottrina sottolinea come un'interpretazione in chiave esclusivamente soggettiva del concetto di <<interesse>> porterebbe ad ampliare l'oggetto del

<<vantaggio>>, invece, rappresenta, altresì, un dato oggettivo attinente all'acquisizione di un beneficio, di un utile da parte dell'ente e necessiterebbe di una verifica da svolgere *ex post*[676].

Quest'ultimo concetto ha, infatti, una valenza processuale, oltre che sostanziale, dato che l'accertamento di un vantaggio per la persona giuridica dovrebbe determinare un'inversione dell'onere probatorio, nel senso che verrebbe a determinarsi una presunzione *juris tantum* circa la sussistenza di un interesse della persona giuridica, sulla quale incomberà, dunque, il compito di dimostrare che l'autore materiale del reato-presupposto abbia realizzato il fatto nel proprio interesse esclusivo o di terzi, al fine di fare venire meno il nesso di immedesimazione organica[677].

Anche la Corte di Cassazione[678] si è espressa nel senso di negare la valenza del binomio, quale endiadi; infatti, ha affermato che si tratta di due concetti giuridicamente differenti visto che << *a prescindere dalla sottigliezza grammaticale che tale figura retorica richiederebbe la congiunzione copulativa "e" tra le parole interesse e vantaggio e non la congiunzione disgiuntiva "o" presente invece nella norma, non può sfuggire che i due vocaboli esprimono concetti giuridicamente diversi: potendosi distinguere un interesse "a monte"*

---

dolo della persona fisica, senza contare che si dovrebbe giungere ad escludere l'adattabilità del criterio di imputazione alla struttura delle fattispecie colpose, almeno nei casi di colpa incosciente; cfr. G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, *op. cit.*, pag. 160.

676 Così anche la stessa Relazione al d.lgs. n. 231/2001, pag. 16.

677 Per una lettura critica, si rimanda a M. SCOLETTA, *Responsabilità ex crimine dell'ente e delitti colposo d'evento: la prima sentenza di condanna* (commento a Trib. Trani, sez. dist. 11 gennaio 2010), in *Le Società*, 2010, pag. 1120, il quale afferma che si rischia di trasformare il concetto di <<vantaggio>> a mero indice probatorio della pregressa strumentalità del reato al perseguimento dell'interesse societario. Afferma ancora l'A. che si possa attribuire autonoma rilevanza funzionale al criterio del vantaggio solamente in riferimento ai reati-presupposto colposi, mentre per i reati dolosi dovrebbe valere quale <<indice probatorio>>.

678 Così, Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 20 dicembre 2005, n. 3615.

della società ad una locupletazione - prefigurata, pur se di fatto, eventualmente, non più realizzata - in conseguenza dell'illecito, rispetto ad un vantaggio obbiettivamente conseguito all'esito del reato, perfino se non espressamente divisato "ex ante" dall'agente>>.

Data questa definizione di <<vantaggio>>, in relazione alla problematica inerente la confisca per equivalente o diretta, applicabile nei confronti degli enti, dovremmo ritenere che in assenza dell'introduzione dei reati tributari nel catalogo della 231, non si creerebbe soltanto un problema di tipicità, ma anche di compatibilità con il principio di legalità e di responsabilità penale personale.

Infatti, in questo caso, l'ente, dovrebbe dimostrare l'assenza del nesso di immedesimazione organica con l'autore materiale del reato, per evitare di rispondere per un fatto altrui.

Peraltro, in sede processuale, non potrebbe neanche avvalersi, di un modello di organizzazione, gestione e controllo, adeguato alla prevenzione di questi specifici reati, dal momento che, per legge, non è tenuta ad impedire l'evento lesivo causato da uno dei delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000. Ed anche qualora l'ente avesse deciso di approntare una mappatura dei rischi-reato comprendente anche quelli fiscali, come propugnato dalla delega fiscale n. 23/2014, non potrebbe, ad oggi, avvalersi di linee guida[679] idonee ad orientare le scelte di organizzazione interna dell'ente, valutabili, in sede processuale dal giudice.

Si finirebbe, così, per originare una forma di responsabilità oggettiva dell'ente, svilendo la *ratio* sottesa all'art. 8 del decreto che prevede sì una responsabilità autonoma dell'ente, ma personale e colpevole.

679 L'ultima versione delle linee guida di Confindustria nulla dice, infatti, in tema di reati fiscali.

2.1. L'assenza dei delitti tributari dal novero dei reati-presupposto della 231; l'impiego dei delitti associativi per contestare indebitamente all'ente gli illeciti fiscali.

La radice del problema che attiene al rapporto fra il d.lgs. n. 231/2001 e i reati fiscali risiede nell'assenza del novero di questi ultimi all'interno del catalogo dei reati-presupposto di cui all'art. 24 e seguenti del decreto.

Il sotto-sistema penale del decreto 231, soggiace al principio di legalità specificamente richiamato all'interno dell'art. 2 del decreto, il quale stabilisce che: <<*L'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto*>>. In ossequio al brocardo *nullum crimen sine lege*, in punto di precetto e di sanzione, dunque, tale principio afferma che la responsabilità della *societas* per un determinato reato possa sussistere solo ove vi sia stata una precedente previsione legislativa che abbia disposto l'inserimento del fatto tipico nel catalogo di quelli previsti dagli artt. 24 e ss. del decreto.

Le garanzie enucleabili dall'art. 2 del decreto attengono dunque:1) alla necessità che sia la legge penale ad individuare previamente i singoli reati dai quali far discendere la responsabilità dell'ente e le relative sanzioni irrogabili, in ossequio al principio costituzionale di riserva di legge, *ex* art. 25, 2° comma, Cost.; 2) al rispetto dei principi di irretroattività della fattispecie incriminatrice e di retroattività della norma più favorevole, ai sensi dell'art. 3 del decreto 231, validi sia per i reati presupposto che per i criteri di

imputazione dell'ente; 3) alla imprescindibile tipizzazione della fattispecie nel rispetto dei canoni di tassatività e di determinatezza.

Tuttavia, il legislatore ha spesso disatteso i postulati della tassatività e della determinatezza della norma incriminatrice, ponendosi in contrapposizione al principio di legalità.

Per esempio, nelle fattispecie di cui agli artt. 24-*ter*, 1° e 2° comma, e 25-*quater*, la presenza di un rinvio a carattere aperto ai *reati-mezzo* dell'associazione per delinquere ordinaria o di tipo mafioso (artt. 416 e 416-*bis* c.p.) per il primo caso e, a al terrorismo internazionale, nella seconda ipotesi, ha avuto l'effetto di ampliare in maniera indefinita la categoria dei *delitti-scopo* dai quali potere fare discendere indirettamente ed indebitamente la responsabilità stessa dell'ente[680].

In particolare, proprio con riferimento all'associazione per delinquere, come abbiamo visto[681], è stata avanzata la possibilità di perseguire l'ente anche per i reati tributari, quali reato-scopo, non previsti specificamente nell'elenco del decreto, mediante la contestazione del *reato-mezzo* associativo che assorbe così ogni reato-fine non esplicitamente annoverato[682].

Come è noto, infatti, l'autorità giudiziaria tende a contestare l'art. 416 c.p. o l'art. 416-*bis* c.p. soprattutto in relazione alle violazioni in materia di IVA e, in particolare alle c.d. <<frodi carosello>>[683],

680 Cfr. C. SANTORIELLO, *Reati transnazionali, confisca per equivalente ed illeciti fiscali in una decisione della Corte di Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 109 e ss.

681 Vedi Cap. II, §§ 6.2.2., pag. 358.

682 Affronta la problematica, R. ALAGNA, *I reati tributari e il regime di responsabilità degli enti*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2012, 397 e ss; c'è, inoltre chi evidenzia come, in questa ipotesi, l'<<interesse>> e il <<vantaggio>> per l'ente dovrebbero essere parametrati sul pericolo per l'ordine pubblico e non sugli scopi dei singoli reati-fine, cfr. F. D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/2010*, *op. cit.*, pag. 128.

683 Cfr. A. TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per i*

quando, ovviamente, sia possibile affermare che siano coinvolte almeno tre persone. Il sistema della <<frode carosello>> è caratterizzato dal coinvolgimento di un cedente di un bene in esenzione IVA di merci comunitarie, avente sede in un Paese UE, un acquirente italiano interposto del bene (<<società schermo>> o <<fittizia>>), un sub-acquirente interponente ed un cessionario finale con addebito di IVA che la porta in detrazione, mentre la società fittizia non versa l'IVA e viene cessata.

In questa ipotesi, per esempio, le fattispecie tributarie che possono essere oggetto di contestazione sono quelle di emissione di fatture per operazioni inesistenti, *ex* art. 2 del d.lgs. n. 74/2000 e/o di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti, *ex* art. 8, d.lgs. n. 74/2000.

Il fenomeno può avere sia un rilievo esclusivo all'interno del territorio nazionale o internazionale; ebbene, nel primo caso si tenderà ad adoperare le fattispecie associative codicistiche di cui agli artt. 416 c.p. o 416-*bis* c.p., infuse nel decreto 231 con la legge n. 94/2009, nel secondo caso, invece, si potrà dare piena applicazione alla legge n. 146/2006 in materia di contrasto al crimine organizzato internazionale, che, all'art. 11 legittima anche la confisca del profitto da reato tributario.

La condanna per l'art. 416 c.p., presente d.lgs. n. 231/2001, di tre o più persone fisiche e giuridiche associate, per commettere questo particolare tipo di reati tributari può, quindi, rappresentare lo strumento giuridico per addivenire a riconoscere la responsabilità amministrativa degli enti per reati tributari.

Va, comunque, segnalato, proprio con riferimento alla

reati tributari?, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2008, pag. 134 e ss.

fattispecie di cui all'art. 416 c.p., che la giurisprudenza è giunta anche a ritenere del tutto autonoma la fattispecie associativa rispetto ai reati tributari-scopo, finendo per neutralizzare il disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 74/2000, che esonera il soggetto che emette le fatture per operazioni inesistenti dalla responsabilità a titolo concorsuale con chi usufruisce materialmente dei documenti.

Per la giurisprudenza di legittimità[684], dal momento che vi sarebbe un'autonomia fra le fattispecie in questione, non si potrebbe impedire la contestazione dell'associazione per delinquere finalizzata alla realizzazione di dichiarazioni fraudolente mediante uso di fatture e emissione di fatture per operazioni inesistenti. Ciò che, però, deve fare riflettere è l'eccessivo ampliamento dell'uso della figura criminosa associativa, applicata nei confronti degli enti, al di là dell'accertamento del fatto di reato-scopo, quasi come se l'illiceità della violazione della norma tributaria venisse presunta ed assorbita dall'esistenza del reato-mezzo[685].

Pertanto, a chi saluta con favore l'applicazione dell'art. 416 c.p. per colpire i reati tributari e rifiuta l'introduzione degli stessi nel novero del d.lgs. n. 231/2001, perché ciò comporterebbe un eccessivo carico sanzionatorio[686], bisognerebbe replicare affermando proprio come questo sistema sia implicitamente elusivo del principio di legalità, nonché di colpevolezza ed, infine, discriminatorio, *ex* art. 3 Cost., poiché porrebbe una irragionevole distinzione fra i casi relativi

684 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 14 novembre 2007, n. 3052; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 6 luglio 2005, n. 34678; in dottrina, F. CONSORTE- T. GUERINI, *Reati associativi e responsabilità degli enti: profili dogmatici e questioni applicative*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2013, pag. 265 e ss.

685 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 14 ottobre 2015, *Contra*, Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 20 dicembre 2013, n. 3635.

686 Cfr. I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista 231*, 2007, pag. 156 e ss.

a persone giuridiche che evadono continuamente il Fisco, al fine specifico di utilizzare quei risparmi per la costituzione di fondi neri, ed alle quali non viene contestato il reato associativo, e quelle, invece, che, pur essendo parte di un'associazione finalizzata alla realizzazione di fatti illeciti, solo incidentalmente compiono fatti ascrivibili agli artt. 2 o 8 del d.lgs. n. 74/2000.

2.2. La discutibile scelta del legislatore di non prevedere i delitti tributari come fonte diretta della responsabilità penale degli enti.

E' stato detto che la nascita del d.lgs. n. 231/2001 è il frutto di solleciti comunitari ed internazionali che reclamavano a viva voce la necessità che l'Italia si adeguasse ad altre legislazioni europee che già avevano previsto discipline in materia di responsabilità penale degli enti, soprattutto per garantire la salvaguardia della concorrenza e della trasparenza dei mercati europei ed internazionali.

Già la legge delega del 2000[687], per adempiere ai richiami europei, aveva previsto al proprio interno un ampio numero di reati da porre alla base della responsabilità degli enti, distinguendo fra illeciti collegati a delitti contraddistinti dalla finalità del conseguimento di indebiti profitti e, dunque, riconducibili ad una politica dell'impresa rivolta ad aggirare le regole della concorrenza; ed illeciti derivanti da reati che si pongono inevitabilmente all'interno del c.d. <<cono d'ombra>> del rischio di impresa, fra i quali rientrano a pieno titolo i reati ambientali e gli illeciti colposi connessi alla sicurezza sul posto di lavoro.

687 Si veda A. CARMONA, *La responsabilità degli enti*, *op cit.*, pag. 995 e ss; G. AMARELLI, *La responsabilità delle persone giuridiche e la repressione della criminalità organizzata transnazionale*, in *Nuove strategie per la lotta al crimine transnazionale*, Torino, 2003, pag. 23 e ss.

Al momento in cui, però, è stato emanato il decreto legislativo di attuazione, il Governo ha privilegiato esclusivamente alcuni reati connessi al crimine di impresa e, sostenendo di volere favorire un radicamento progressivo della cultura della legalità all'interno delle imprese, ha previsto nella parte speciale del sotto-sistema della 231 soltanto poche categorie di reati, quali l'indebita percezione di erogazioni, la truffa ai danni dello Stato (art. 24) e quelli di corruzione e concussione (art. 25).

Da quel momento in poi, però, il legislatore ha cominciato ad ampliare la parte speciale del decreto in maniera convulsa, provvedendo, nel tempo, ad inserire, fra gli altri: (si indicano in ordine sparso) i reati societari (art. 25-*ter*)[688], i reati di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato (25-*sexies)*, i delitti di criminalità organizzata (24-*ter*) e con finalità di terrorismo (25-*quater*)[689], di falsità in monete (25-*bis*), gli illeciti colposi in materia di sicurezza sul lavoro (25-*speties*)*,* fino a giungere più recentemente all'introduzione nel catalogo dei delitti di riciclaggio e di auto-riciclaggio (25-*octies*) e dei reati ambientali (25-*undecies*).

Ciò che, dunque, negli anni è apparso curioso è proprio che, a

688 Si ricorda come la riforma fu particolarmente criticata, in quanto, prevedeva, da un lato l'introduzione dei reati societari nel nucleo punitivo a carico dell'ente e, dall'altro provvedeva alla sterilizzazione di alcune condotte in punto di concreta rilevanza penale; sul punto, si veda L. FOFFANI, *Verso un nuovo diritto penale societario: i punti critici della legge delega*, in *Cass. Pen.*, 2001, pag. 3246; F. GIUNTA, *Quale futuro per le false comunicazioni sociali?*, in *Cass. Pen.*, 2001, n. 931 e ss; G. MARINUCCI, *Falso in bilancio: con la nuova legge delega avviata una depenalizzazione di fatto*, in *Guida al diritto*, 2001, pag. 10 e ss; D. PULITANO', *Falso in bilancio: arretrare sui principi non contribuisce al libero mercato*, in *Guida al Diritto*, 2001, pag. 9 e ss.

689 Rispetto a questa categoria di delitti, non può essere sottaciuto che la scelta del legislatore è sembrata più collegata ad un simbolismo mediatico che ad effettive esigenze di razionalizzazione criminologia, in quanto hanno contribuito ad aumentare la confusione tra l'area della criminalità di impresa e quella dell'impresa-associazione criminale; cfr. C. PIERGALLINI, *L'apparato sanzionatorio*, in *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2005, pag. 198.

fronte del continuo aggiornamento del catalogo, con la previsione anche di illeciti apparentemente estranei al cono d'ombra del rischio-reato per l'impresa, quali la tratta di schiavi (25-*quinquies*) e le mutilazioni genetiche (25-*quater*), il legislatore non abbia provveduto ad inserire i reati tributari, almeno quelli c.d. <<dichiarativi>> che, di fatto, sono spesso prodromici al compimento di altri delitti già puniti, quali quelli, *in primis*, di riciclaggio e di auto-riciclaggio.

Infatti, i reati tributari, assenti, dunque, dalla lista dei reati presupposto, come detto, sono concettualmente e logicamente al centro dell'attività di mappatura dei rischi, che è l'antecedente necessario per l'elaborazione di un modello di organizzazione gestione adeguato, volto a esonerare l'ente dalla responsabilità penale.

E', infatti, lo stesso decreto legislativo del 2001 a prevedere che, proprio mediante l'elaborazione di un modello di gestione la società debba: individuare le attività nel cui ambito esista la possibilità di commissione dei reati previsti dal catalogo di cui all'art. 24 e ss; prevedere specifici protocolli volti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai potenziali reati da prevenire; individuare, infine, le modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione di tali reati.

La gestione dei flussi finanziari esterni ed interni ad un ente assume, così, un'importanza tale da non potere essere sottovalutata dal legislatore in punto di aggiornamento del catalogo 231, in quanto, essa stessa è altresì strumentale alla corretta predisposizione ed applicazione del modello organizzativo.

Ed infatti, insieme ai reati societari, i reati tributari rientrano nel novero degli antecedenti logici per la costituzione e l'implementazione di fondi neri, destinati ad alimentare la

commissione di ulteriori illeciti, quali, appunto, quello di riciclaggio o di corruzione.

Appare, pertanto, discutibile la scelta del legislatore di non imporre la prevenzione di illeciti tributari strettamente connessi alla gestione delle risorse finanziarie dell'ente e strumentalmente connessi alla realizzazione di ulteriori delitti. Basti, infatti, pensare che il rischio di compimento di uno fra i delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000, può sorgere in relazione alla realizzazione di svariate attività interne all'ente, quali quelle relative all'assunzione del personale, al pagamento dei contributi previdenziali, alla gestione del pagamento degli stipendi e delle buste paga, all'affidamento di consulenze esterne o al conferimento di incarichi professionali, all'acquisizione di beni e servizi, alle sponsorizzazioni ed alla individuazione dei budget promozionali, nonché, infine, alle stesse spese di rappresentanza.

In tutti questi casi, peraltro, si tratta di una molteplicità di operazioni, così intrinsecamente collegate all'esistenza ed alla vita stessa dell'impresa, che non si potrà disconoscere il fatto che l'illecito tributario sia stato realizzato nell'unico e specifico interesse e vantaggio dell'ente stesso.

2.2.1. Le esigenze di aggiornamento del catalogo dei reati-presupposto. Necessità di riforma e motivi ostativi: due prospettive a confronto.

Per ovviare a questo problema, quasi dieci anni dopo l'entrata in vigore del decreto 231/2001, una commissione incaricata di valutare l'adeguatezza del catalogo di reati che fungono da presupposto per la responsabilità degli enti, ha indicato la necessità di

provvedere all'aggiornamento del catalogo dei reati-presupposto, introducendo anche i delitti tributari.

Si tratta, infatti, dei lavori della c.d. <<Commissione Greco>>[690], insediata presso il Ministero della Giustizia, i cui lavori sono terminati nel 2010. Sulla scorta dell'incarico conferito, come detto, i lavori si sono conclusi con la proposta di inserimento nel catalogo dei reati-presupposto di una serie di delitti connotati dalla logica del profitto, in conformità alla *ratio* della disciplina in tema di responsabilità degli enti.

In particolare, il suddetto progetto proponeva l'inserimento del reato di falso in prospetto, di infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità, di cui all'art. 2635 c.c. *ante* riforma del 2012, del reato di turbativa d'asta, di usura e di estorsione, e fra gli altri, anche alcuni illeciti tributari, disciplinati dal d.lgs. n. 74/2000, comei previsti prima della riforma del 2015.

Fra gli illeciti tributari, in particolare, si segnalava l'esigenza di introdurre quelli di <<dichiarazione fraudolenta>> *ex* art. 2 del decreto; <<omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o ai fini IVA>>, *ex* art. 5; <<emissione di fatture o di altri documenti relativi ad operazioni inesistenti>>, *ex* art. 8; la <<distruzione e occultamento di documenti contabili>>, *ex* art. 10, per la quale in particolare si auspicava la previsione della sanzione

690 La Commissione prende questo nome dal Procuratore aggiunto della Repubblica di Milano che, oltre a prevedere l'introduzione di nuove fattispecie come reati presupposto per la corresponsabilizzazione dell'ente, apporta sensibili modifiche alla <<parte generale>> del decreto, auspicando la modifica dei criteri oggettivi e soggettivi di ascrizione della responsabilità dell'ente e prevedendo modello organizzativi meno complessi per organizzazioni imprenditoriali di più ridotte dimensione. Per un commento in dottrina, si veda, C. SANTORIELLO, *Reati fiscali e responsabilità degli enti*, in *Il Fisco*, 2010, pag. 3616 e ss; P. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida al Diritto*, 2010, pag. 22 e ss.

pecuniaria da 500 a 900 quote e la sanzione interdittiva da quattro a nove anni.

Già all'indomani della pubblicazione della proposta della Commissione Greco, si era consci del fatto che l'introduzione dei reati tributari nel novero delle ipotesi di corresponsabilizzazione dell'ente avrebbe rappresentato un'innovazione di rilevante importanza[691].

Tuttavia, vi era anche chi argomentava a favore dell'esistenza di uno o più motivi ostativi all'introduzione della nuova categoria di reati presupposto.

Questa dottrina[692], in primo luogo, richiama la disciplina contenuta all'interno dell'art. 11, 1° comma, del d.lgs. n. 472/1997, come modificato successivamente dalla l.d. 30 settembre 2003, n. 269[693] e la *ratio* sottesa, volta a sanzionare l'ente per la sola responsabilità amministrativa dell'illecito tributario.

In particolare, questo orientamento afferma che, mediante l'introduzione dei reati tributari fra quelli presupposto, si darebbe vita ad una deroga al principio di specialità dell'illecito penale rispetto a quello tributario. L'art. 19, 2° comma, del d.lgs. n. 74/2000, infatti, afferma che: *<<permane la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 comma 1 del d.lgs. n. 772/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato>>*.

In base al contenuto di questa previsione, la commissione di un illecito penale tributario da parte dell'amministratore della società, comporterebbe comunque l'irrogazione in capo all'ente delle sanzioni

691 Di questo avviso C. SANTORIELLO, *Reati fiscali e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 3618 e ss; P. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 24.

692 Cfr. C. SANTORIELLO, *Reati fiscali e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 3619; A. PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1999, pag. 717 e ss.

693 Vedi Cap. I, parte I, §§ 1.11, pag. 156.

amministrative derivanti dalla condotta illecita, in deroga all'applicazione del principio di specialità; l'ente, da questi rappresentato, verrebbe ad essere responsabile in solido e se, escusso per primo, potrebbe rivalersi sulla persona fisica imputata del delitto tributario.

Si sostiene che un'eventuale responsabilità penale dell'ente per reati tributari non parrebbe considerare che nell'ambito degli illeciti fiscali la necessità di un'autonoma, diretta ed ulteriore punizione per la società non sussisterebbe, poiché, il profitto che l'ente possa ottenere dall'illecito realizzato dal proprio amministratore o dirigente verrebbe già aggredito in sede di sanzione amministrativa tributaria.

Ovvero, avrebbe senso configurare una responsabilità penale della *societas*, differente ed ulteriore, solo qualora l'ente dovesse risultare indenne rispetto ad una successiva ablazione patrimoniale che si sovrapporrebbe a quella già intervenuta in via amministrativa.

Tale necessità sembrerebbe non sussistere proprio con riferimento ai reati tributari, dal momento che la pretesa repressiva e punitiva dell'ordinamento penale verrebbe già soddisfatta mediante l'irrogazione della sola sanzione penale avverso il soggetto-persona fisica e l'irrogazione della sanzione amministrativa, comprensiva del *quantum* dell'imposta evasa, maggiorata dagli interessi e, appunto, dalla sanzione pecuniaria.

Quest'orientamento afferma, inoltre, che l'art. 8 del d.lgs. n. 231/2001 aggraverebbe ulteriormente la responsabilità dell'ente, in quanto, in presenza di organizzazioni imprenditoriali complesse ed in mancanza dell'individuazione del reo-persona fisica imputabile, la società verrebbe a rispondere anche per i reati tributari compiuti da altri dirigenti o dipendenti e non solo per il fatto compiuto

dall'amministratore, come accade oggi con la disciplina sanzionatoria amministrativa.

Inoltre, si afferma che, anche qualora il modello dovesse dimostrarsi correttamente adottato ed applicato, per cui il reato tributario risultasse essere stato posto in essere eludendo fraudolentemente il modello medesimo, l'ente, comunque, continuerebbe ad essere sanzionato in via amministrativa[694].

Un secondo ed ancor meno solido argomento volto a non far rientrare i reati tributari nel catalogo della 231, ha ad oggetto la non delegabilità degli obblighi tributari.

Invero, questa dottrina sostiene che l'obbligazione tributaria avrebbe carattere personale che non consentirebbe, all'interno di società o enti particolarmente complessi, di provvedere all'utilizzo di un'apposita delega con cui l'ente, nella persona dell'amministratore, darebbe mandato ad un altro soggetto, interno e esterno, a provvedere al pagamento delle imposte e tasse.

In un certo senso, si afferma che la delega trasferirebbe anche la titolarità dell'obbligazione e non solo i poteri afferenti all'adempimento della stessa[695].

Contemporaneamente, altra dottrina, all'indomani della presentazione dei lavori della <<Commissione Greco>>, riteneva indispensabile l'aggiornamento del catalogo della 231, con l'inserimento dei reati tributari indicati dalla stessa Commissione.

In primo luogo, questa dottrina[696] sostiene che l'introduzione degli illeciti fiscali, fra i reati previsti dal decreto 231, non

694 Cfr. A. PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario, op. cit.*, pag. 719.
695 Così, I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 157.
696 R. ALAGNA, *I reati tributari e il regime di responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 399.

presenterebbe profili di rilevante novità, dato che l'ordinamento giuridico nazionale già conosce modelli puntivi che, in relazione al medesimo fatto, prevedono una responsabilità penale dell'ente e dell'autore materiale del fatto ed un'ulteriore responsabilità amministrativa, come nell'ipotesi di *market abuse*, costruito sia su un profilo sanzionatorio penale che amministrativo.

Tale dottrina evidenzia come, attraverso la predisposizione di un'apposita disciplina relativa ai profili sanzionatori per il caso in cui vi sia una concorrenza effettiva della responsabilità amministrativa e penale dell'ente per il medesimo illecito tributario, si potrebbe superare agevolmente l'obiezione relativa alla possibile duplicazione di sanzioni derivante dall'applicazione alla società sia della sanzione amministrativa di cui all'art. 11, 1° comma, del d.lgs. n. 472/1997, sia delle pene previste dall'art. 9 del decreto 231.

Infatti, le previsioni incise all'interno dei due decreti legislativi avrebbero un campo di applicazione totalmente differente che, pertanto, non darebbe origine ad alcun profilo di sovrapposizione; ciò perché la sanzione di cui all'art. 11, 1° comma, del d.lgs. n. 472/1997, prescinde da ogni forma di responsabilità colpevole dell'ente, che non ha alcuna possibilità di essere esonerato dall'applicazione della sanzione, dato che risponde in via solidale e sussidiaria alla persona fisica; nel caso, invece, di responsabilità penale, l'ente sarebbe responsabile in via autonoma, al di là della responsabilità personale dell'autore materiale del reato; inoltre, la sanzione sarebbe, comunque, subordinata all'accertamento di una responsabilità per colpa in organizzazione, dunque, non sarebbe di tipo oggettivo, e l'ente stesso avrebbe la possibilità di essere esonerato dalla responsabilità penale, dimostrando l'elusione fraudolenta del modello da parte dell'autore-

persona fisica, *ex* art. 6, lett. c) del d.lgs. n. 231/2001[697].

Vengono altresì svolte considerazioni di opportunità e ragionevolezza a sostegno della necessità di introdurre i reati tributari nell'elenco di cui agli artt. 24 e ss del decreto 231.

In particolare, si fa riferimento al fatto che la disciplina di cui al d.lgs. n. 472/1997 non preveda alcuna sanzione interdittiva o di matrice patrimoniale a carico dell'ente.

E' proprio in considerazione del fatto che il contrasto al *crimine del profitto* necessiti dell'applicazione della misura obbligatoria della confisca, che, dunque, appare opportuno annoverare i reati tributari all'interno del decreto 231.

Senza contare, infine, che è proprio nel settore tributario che la disciplina di cui alla 231 rivelerebbe la massima efficacia preventiva e repressiva, in considerazione del fatto che la logica del profitto sottesa alla politica dell'ente, appare del tutto inscindibile dalla condotta posta in essere dall'autore materiale- persona fisica, che si trova ad operare per il solo vantaggio della società, a meno di non provvedere al proprio, ma commettendo anche altri reati più gravi.

Del resto, è la stessa prassi a mostrare come le frodi fiscali siano l'ineludibile presupposto alla realizzazione di riserve extra-contabili, accantonate per la commissione di successivi ed ulteriori reati[698].

In replica alla dottrina contraria ad una corresponsabilizzazione degli enti per reati tributari che, come abbiamo visto, pone a base delle proprie argomentazioni la sussistenza di una duplicazione sanzionatoria e l'indelegabilità dell'obbligazione

697 In materia si rimanda a, A.F. TRIPODI, *L'elusione fraudolenta nel sistema della responsabilità da reato degli enti*, Padova, 2013.

698 Cfr. P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231*, 2007, pag. 7 e ss.

tributaria, la dottrina favorevole replica sulla base di due ulteriori argomentazioni.

In relazione al primo punto, si obietta, come già sottolineato, che il nostro ordinamento conosce già discipline sanzionatorie complesse, come nel caso del delitto di abusi di mercato, la cui normativa prevede l'irrogazione della sanzione penale e di quella amministrativa[699] in assenza di un conflitto reale con i principi costituzionali o comunitari.

Inoltre, le due forme di responsabilità presenterebbero, come visto, differenze strutturali alquanto spiccate; infatti, la responsabilità da reato si caratterizza per essere del tutto autonoma, mentre la sanzione tributaria <<*svolge un carattere servente rispetto a quella penale*>>[700], ovvero ne dipende.

In relazione, poi, all'indelegabilità dell'obbligazione tributaria si sostiene, infine, che i meccanismi relativi alle procedure interne al funzionamento del modello organizzativo non postulano necessariamente un sistema di deleghe, bensì una semplice organizzazione interna volta ad evitare i reati ed a prevenirli[701].

A fronte, comunque, dell'aggiornamento del catalogo della 231 con l'inserimento dei reati tributari suggerito dai lavori della <<Commissione Greco>>, negli ultimi anni, il legislatore è rimasto silente in materia, tanto che, come abbiamo visto, le esigenze connesse al recupero dell'illecito profitto indebitamente introitato dalle persone giuridiche sono state soddisfatte in contrasto con il principio di legalità e di divieto di analogia *in malam partem*.

699 Cfr. A.F. TRIPODI, *L'illecito amministrativo di abuso di informazioni privilegiate*, in *Diritto penale del mercato finanziario*, Padova, 2013, pag. 114.

700 Così, P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 8.

701 Così, P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 8; R. ALAGNA, *I reati tributari e il regime di responsabilità*, *op. cit.*, pag. 399.

Peraltro, l'esigenza di rinnovamento del sistema 231 non è stata propugnata solo dalla <<Commissione Greco>>.

Prima di analizzare anche le novità scaturenti dal d.lgs. n. 128/2015, in materia di *risk-management* e di gestione del rischio fiscale, che verranno esaminate a margine del rapporto tra illecito fiscale e riciclaggio, occorre ricordare un'altra importante iniziativa.

Va infatti segnalato il ddl S 19, presentato il 15 marzo 2013[702], a firma, fra gli altri, anche del Presidente del Senato della Repubblica Italiana, Piero Grasso, con il quale è stato proposto di estendere la responsabilità da reato degli enti ai reati tributari, nel tentativo di colmare la lacuna, reputata ingiustificabile, sul terreno politico-criminale.

Il ddl evidenzia come la necessità di procedere all'inserimento dei reati tributari nell'alveo della 231 derivi proprio dal fatto che gli illeciti fiscali si atteggino spesso come strumentali alla consumazione di reati quali il riciclaggio e la corruzione; esempio classico è quello delle false fatturazioni, funzionali alla creazione di provviste extra-contabili con le quali potere anche sostenere il prezzo dell'accordo corruttivo.

Sul piano sanzionatorio, il ddl suggerisce l'applicazione delle sanzioni pecuniarie ed interdittive ai reati fiscali più gravi, caratterizzati dall'elemento della fraudolenza o dell'occultamento o della distruzione di documentazione contabile; il riferimento è dunque agli illeciti di cui agli artt. 2,3,8, 10 ed 11 del d.lgs. n. 74/2000[703].

In modo particolare, l'art. 8 del ddl, rubricato <<Modificazioni al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, in tema di responsabilità

---

702 Cfr. https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DDLPRES/699371/index.html.
703 Cfr. Relazione di accompagnamento al ddl S.19:http://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DDLPRES/699371/index.htm.

amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica>> auspica l'inserimento dell'art. 25-*quaterdecies* <<*Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*>> il quale prevede: 1) <<*in relazione alla commissione dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

a) per i delitti di cui agli articoli 4,5, comma 1, 10-bis e 10-ter, la sanzione pecuniaria di trecento quote;

b) per i delitti di cui agli articoli 10 e 11, comma 2, la sanzione pecuniaria da duecentocinquanta quote;

c) per i delitti di cui agli articoli 2, comma 1,3,8 e 11, comma 1, la sanzione pecuniaria da duecentocinquanta a settecento quote.

Nei casi di condanna per i delitti indicati nel comma 1, lettere b) e c) si applicano le sanzioni interdittive previste dall'art. 9, comma 2, per una durata non superiore ad un anno>>.

Inoltre, il ddl suggerisce un intervento organico finalizzato a favorire esiti di effettività di tutela e di coerenza del sistema; ragion per cui andrebbe posto in essere un opportuno coordinamento con il sistema sanzionatorio extra-penale descritto dagli artt. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 e 19, comma 2, del d.lgs. n. 74/2000, al fine di evitare eccessi vessatori[704].

Infine, si rammenta che nel marzo 2016, il Ministero della Giustizia e quello dell'Economia e delle Finanze hanno costituito, presso gli uffici di Gabinetto dei rispettivi Dicasteri, una Commissione di studio per la modifica del decreto 231, allo scopo di effettuare una

704 Sulla falsariga de ddl. 19 del Senato, si ricorda anche la proposta di legge del 21 maggio 2014, presentata alla Camera dei Deputati http://www.camera.it/_dati/leg17/lavori/schedela/apriTelecomando_wai.asp?codice=17PDL0024320

ricognizione della disciplina sulla responsabilità degli enti per migliorare le modalità di contrasto e di prevenzione alla criminalità economica. Al momento si è ancora in attesa degli sviluppi e degli esiti della valutazioni della Commissione.

Anche il legislatore europeo, sempre più orientato ad estendere la responsabilità dell'ente a condotte poste in essere in danno gli interessi finanziari dell'Unione, all'interno della Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio, in materia di infrazioni doganali (COM/2013/0884 final-2013/0432-COD) nonché all'interno della Direttiva in materia di lotta contro la frode lesiva degli interessi fiscali dell'Unione (COM/2012/0363 final-2012/0193) ha auspicato che gli Stati ancora inadempienti intervengano avvalendosi del presidio penale per combattere le frodi in materia IVA poste in essere da persone fisiche e giuridiche.

All'interno della Direttiva viene, così, prospettata come soluzione l'inclusione dei reati particolarmente gravi in materia di IVA nel novero di quelli per i quali anche gli enti possano essere penalmente responsabili.

A tal proposito, il legislatore europeo ha suggerito sia l'utilizzo delle soglie di punibilità (si legge, infatti, che, oltre l'importo di 100.000 Euro di credito evaso, dovrebbe scattare la sanzione penale avverso i comportamenti illeciti di società o enti) sia l'utilizzo del parametro del <<valore dell'operazione>>, per accertare il danno cagionato agli interessi finanziari dell'UE in termini di perdita di importo dell'IVA.

A margine, si può altresì, sottolineare come le istanze di revisione siano giunte anche in relazione alla parte generale del d.lgs. n. 231/2001.

Infatti, l'associazione dei componenti degli ODV, nel marzo 2016[705], ha pubblicato una <<Proposta di riforma del D.lgs. n. 231/2001, con la quale viene auspicato un intervento riformatore in materia di attribuzione dell'onere della prova in caso di reati commessi da soggetti apicali, affinché debba essere la Pubblica accusa, e non più la difesa, a dimostrare che l'ente non abbia adottato un modello conforme ai requisiti previsti, nonché a dimostrare la mancata istituzione di un organismo di vigilanza munito di adeguate caratteristiche e che quest'ultimo abbia omesso di vigilare in maniera efficace.

Inoltre, l'associazione di categoria auspica la creazione di un nuovo articolo, il 7-*bis*, in cui dovrebbero essere inserite le caratteristiche indefettibili che ogni modello di organizzazione, gestione e controllo, dovrebbe avere per essere ritenuto idoneo ed esonerare l'ente dalla responsabilità penale.

Infine, dovrebbe essere prevista l'introduzione di un art. 7-*ter*, finalizzato a precisare con chiarezza quali debbano essere i poteri e i compiti di cui l'ODV dovrebbe essere investito e quali debbano essere i parametri oggettivi per valutare l'indipendenza di questo organo.

2.3. Responsabilità amministrativa e penale degli enti: due regimi a confronto.

Da quanto fin qui descritto, si evince come la questione centrale sulla quale si confronta la dottrina in merito all'opportunità di introdurre i reati tributari nel sistema di responsabilità degli enti *ex* 231, sia attinente alla potenziale concorrenza o sovrapponibilità del

705 Si veda *http://www.aodv231.it/images/pdf/1874-10-Progetto%20riforma%20231_AODV231_9%20marzo%202016.pdf*.

regime sanzionatorio di matrice penalistica con quello designato dal d.lgs. n. 472/1997, aggiornato dal decreto n. 269/2003.

Bisogna adesso svolgere qualche riflessione in merito al perimetro applicativo di questa disciplina, al fine successivo di affermare, a fronte di una comparazione fra i due modelli sanzionatori, la piena ragionevolezza di un intervento innovatore del sistema a favore della corresponsabilizzazione degli enti anche per i reati fiscali.

Ed a tale scopo, può essere utile esaminare l'architettura del decreto 472/1997 per evidenziare quali potevano essere gli effetti distorsivi in presenza del solo principio di specialità di cui al 1° comma, del d.lgs. n. 74/2000, in mancanza del 2° comma dello stesso art. 19 del d.lgs. n. 74/2000[706].

Mediante il solo principio di specialità, la possibilità di giungere all'applicazione della sola sanzione penale nei confronti della persona fisica, ha determinato una situazione per la quale all'ente conveniva porre in essere comportamenti particolarmente lesivi per non incorrere nella sanzione amministrativa e determinare l'irrogazione della sola sanzione penale avverso l'autore materiale del reato, individuato in modo <<occasionale>>[707].

In questo modo, l'ente poteva continuare ad avvantaggiarsi dei proventi illeciti ricavati.

Ed è proprio per questa ragione che il legislatore ha deciso di mantenere in vita il 2° comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000 facendo sì che la responsabilità amministrativa della persona giuridica potesse permanere accanto a quella della persona fisica, eliminando,

706 Art. 19, 2° comma, d.lgs. n. 74/2000: <<*Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato*>>.

707 Così, P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 9.

così, l'effetto distorsivo che poteva determinarsi dalla sola applicazione della sanzione penale nei confronti della persona fisica e dalla mancata apprensione dell'imposta evasa, comprensiva di interessi e sanzioni a carico dell'ente.

Dunque, sebbene *prima facie*, l'assetto normativo odierno sembrerebbe idoneo a consentire allo Stato il recupero dei profitti illeciti derivanti dalla commissione di reati tributari nell'ambito delle attività imprenditoriali, senza sovraccaricare l'ente di un sacrificio patrimoniale eccessivo, è proprio in punto di diversa finalità delle due disciplina che si celano le lacune del sistema e la sua intrinseca l'incoerenza, che non può che essere risolta mediante la corresponsabilizzazione penale degli enti per i reati fiscali.

Intanto, è possibile porre all'attenzione su quale sia l'insieme delle differenze che distingue le due discipline, rendendo quella amministrava *ex* d.lgs. n. 472/1997 inidonea a supplire alla norma penale.

In primo luogo, solamente il sistema del d.lgs. n. 231/2001 si fonda su un principio di autentica autonomia diretta e reale di responsabilità degli enti , *ex* art. 8 del d.lgs. n. 231/2001, in quanto la disciplina di cui al d.lgs. n. 269/2003 collega la responsabilità amministrativa dell'ente a quella della persona fisica.

In secundis, poi, all'interno della disciplina del d.lgs. n. 231/2001, l'art. 5 prevede che il reato possa essere commesso nell'interesse ed a vantaggio dell'ente da una molteplicità di soggetti, racchiusi, per esigenze di buona normazione nell'alveo della categoria dei soggetti in posizione <<apicale>> e dei <<sottoposti>>.

Al contrario, invece, la disciplina di cui al decreto 269 prevede la responsabilità dell'ente per alcuni specifici soggetti: il legale

rappresentante, l'amministratore ed il dipendente.

A differenza del d.lgs. n. 231/2001, che, all'interno dell'art. 1 prevede che le norme in esso previste vengano applicate ad una moltitudine di soggetti giuridici collettivi diversi per natura e composizione[708], il decreto 269, invece, rimane applicabile alle sole società di capitali, restandone estranee, per esempio, le società di persona e le associazioni.

Fra i presupposti di applicabilità della disciplina di cui al decreto 269 manca il collegamento dell'interesse o vantaggio per l'ente, dal momento che gli unici criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa derivano dalla titolarità del rapporto tributario e dalla commissione di un illecito tributario[709].

Dal punto di vista delle scelte sanzionatorie effettuate dal legislatore nei due sistemi, notiamo, poi, che il decreto 269 preveda esclusivamente una sanzione pecuniaria, rimanendo sprovvista di una misura di ablazione patrimoniale, quale la confisca diretta o per equivalente, così fortemente applicata dall'odierna giurisprudenza per colpire il patrimonio dell'ente.

Infatti, la sanzione pecuniaria prevista dal decreto 269 non ha la medesima funzione della confisca prevista all'interno dell'art. 19 del d.lgs. n. 231/2001, e della quale se ne auspica fortemente l'applicazione mediante l'introduzione dei reati fiscali nel novero del catalogo della 231, in quanto, la prima ha solamente una funzione

708 Si rimanda per un approfondimento sulla cerchia dei soggetti ricompresi nella locuzione <<enti>> a O. DI GIOVINE, *Responsabilità degli enti per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio*, in *Reato e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 29.

709 Ne fa già menzione, C. SANTORIELLO, *Reati fiscali e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 3618; F. MARZULLO, *Riflessioni de iure condito et de jure condendo sulla responsabilità delle società per i reati fiscali di cui al d.lgs. n. 74/2000*, in G. SPAGNOLO, *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Milano, 2007, pag. 157 e ss.

riparatoria o *risarcitoria* rispetto all'illecito commesso dall'ente, avendo, invece, la seconda una funzione spiccatamente punitiva.

Per di più, nell'ambito della responsabilità amministrativa, l'ente, previamente escusso dallo Stato, potrebbe anche rivalersi sulla persona fisica, recuperando quanto sborsato, eliminando così completamente gli effetti della sanzione pecuniaria.

In secondo luogo, la sanzione amministrativa viene ad essere irrogata all'interno di un procedimento che non può, in alcun modo, assimilarsi a quello penale e che, quindi, rimane sprovvisto delle necessarie garanzie poste a tutela delle persone fisiche e giuridiche in punto di diritto di difesa e di accertamento della responsabilità, nonostante la disciplina del decreto 269 abbia assimilato i valori e le tutele insite nella legge n. 689/1981.

Del resto, poi, solo il sistema previsto dal d.lgs. n. 231/2001 mostra di essere strutturato in coerenza con i principi costituzionali di responsabilità penale personale e colpevole *ex* art. 27, 1° e 3° comma, Cost., tant'è vero che l'art. 6 del d.lgs. n. 231/2001 prevede un meccanismo di esclusione della responsabilità dell'ente a seguito dell'adozione di un modello di organizzazione, gestione e controllo realmente adottato e correttamente attuato[710]. Di contro, invece, nel sistema di responsabilità amministrativa di cui al decreto 269, vi è quasi una sorte di corresponsabilizzazione oggettiva dell'ente, il quale può usufruire dell'esclusione della colpevolezza per i soli casi di obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria, di ignoranza inevitabile e del fatto proprio del terzo.

710 Si rimanda al contenuto della nota decisione sul caso *Impregilo*, Corte Cass., Sez. V Pen., sentenza 18 dicembre 2013, n. 3307

2.4. Finalità preventive e ragioni di politica criminale: a favore dell'inserimento dei reati tributari nel sistema 231.

Dall'insieme delle differenze sopra elencate, si evince come le due discipline, non solo abbiano un ambito di applicazione diverso, ma abbiano anche funzioni e scopi ampiamente differenti.

E ciò risiede nella natura delle due discipline. Il sistema del decreto 269, come abbiamo già anticipato, ha una funzione *risarcitoria* o *riparatoria* del danno subito dal Fisco, a differenza di quello penale *ex* 231, fondato su finalità di prevenzione generale e speciale, nonché retributive.

La disciplina di cui al d.lgs. n. 231/2001, oltre a prevedere sanzioni a carico degli enti per la commissione dei reati di cui agli artt. 24 e ss, ha un fine ulteriore alquanto apprezzabile; la responsabilità da reato degli enti è stata, infatti, costruita allo scopo di catalizzare i processi di adeguamento spontaneo alle normative di riferimento, al fine di modernizzare i procedimenti interni volti alla gestione ed al controllo dei centri di rischio di commissione degli illeciti penali.

In questo senso, dunque, mediante l'attribuzione all'ente dell'onere di apprestare sistemi di prevenzione tesi a scongiurare la commissione di reati nel suo interesse o vantaggio, si cerca sia di responsabilizzare l'ente stesso, che di alimentare la crescita di una cultura legale di impresa, basata su sistemi di prevenzione del *rischio-reato*, che possano orientare lo sviluppo imprenditoriale verso i principi di efficienza, trasparenza, correttezza e legalità.

Questa è una delle ragioni principali per le quali non si può ancora procrastinare l'introduzione dei reati tributari all'interno del sistema 231.

Infatti, è solo mediante l'inserimento dei reati tributari

all'interno del decreto legislativo 231 che verrebbe foraggiata una cultura aziendale correttamente orientata alla prevenzione del rischio da reato fiscale.

La reale lotta all'evasione di massa non potrebbe che sortire un successo all'interno della disciplina di impresa, in quanto la predisposizione di adeguati modelli di organizzazione, gestione e controllo, come detto, oltre a responsabilizzare l'ente orientandolo verso i valori della legalità, sarebbero in grado di eliminare o di minimizzare le ipotesi di illecito fiscale, laddove si manifestino nella loro massima portata lesiva.

Mediante la procedimentalizzazione delle decisioni sensibili, ovvero quelle a *rischio-reato fiscale*, verrebbe garantita una trasparente ripartizione dei ruoli e delle funzioni, anche attraverso l'uso delle deleghe, strumento che – si ricorda – attiene all'organizzazione dell'impresa in termini di *compliance* e che, dunque, non risulta sovrapponibile alla natura ed alla ragion d'essere dell'obbligazione tributaria, la cui titolarità rimarrebbe sempre in capo all'ente.

Dunque, la partita sull'opportunità di introduzione degli illeciti fiscali nell'alveo della 231 non si gioca in punto di sanzione, ma di prevenzione.

Se l'obiettivo di politica criminale è quello di orientare la normativa al rafforzamento della lotta all'evasione fiscale e se, <<*il diritto penale è la forma nella quale gli obiettivi di politica criminale vengono tradotti in termini giuridicamente validi*>>[711], allora l'esigenza di repressione, ma soprattutto di prevenzione delle frodi fiscali e dell'evasione non potrà che essere soddisfatta mediante la

711 Cfr. C. ROXIN *Kriminalpolitik und Strafrechtsystem* 1970, trad. it., *Politica criminale e sistema del diritto penale*, *op. cit.*, pag. 68.

corresponsabilizzazione dell'ente per questi fatti di reato.

In questo modo, enti ed imprese, secondo il noto sistema dello *stick and carrot*, al fine di evitare pesanti sanzioni svolgeranno anche un ruolo positivo, di pubblica rilevanza, adottando strumenti di *compliance*, volti all'introduzione di regole cautelari dirette all'impedimento dei reati fiscali.

Peraltro, mediante la strutturazione di protocolli particolareggiati in materia di adempimento di obblighi fiscali, flussi di cassa e finanziari, si provvederebbe anche a monitorare in maniera più efficace tutte le attività prodromiche alla costituzione di fondi neri e, dunque, alla commissione di ulteriori illeciti. Insomma, verrebbe attivato un circuito virtuoso apprezzabile.

D'altronde, è ormai assodato che il solo strumento repressivo della pena detentiva applicato nei confronti dell'individuo o la sola sanzione amministrativa applicata nei confronti dell'ente non sono più in grado di produrre alcun risultato apprezzabile in termini di modifica dei comportamenti della *societas* oggettivamente valutabili all'interno del mercato.

Solo mediante un intervento diretto sull'attività di impresa si potrà fare in modo che le attività illecite, in questo caso connesse alla violazione della normativa fiscale, non appaiano più quali scelte commerciali vantaggiose.

Il modello fungerebbe poi anche da opportuno strumento volto, progressivamente, ad estromettere dall'ente i soggetti poco inclini al rispetto delle regole.

Infine, procedere all'aggiornamento del catalogo 231 mediante l'introduzione dei reati tributari potrebbe rappresentare l'occasione per

revisionare l'intero sistema sanzionatorio tributario[712], provvedendo, per esempio, al miglioramento dei criteri di sussidiarietà, al fine di evitare un sovraccarico sanzionatoria o, comunque, riscrivendo le condotte, in modo da distinguere i due piani sanzionatori sul piano del fatto tipico.

In ogni caso, questa scelta appare improcrastinabile, anche per riaffermare la funzionalità dei principi di legalità e di tassatività, al momento elusi attraverso l'ablazione dei profitti provenienti da illeciti tributari nei confronti degli enti a titolo di riciclaggio, auto-riciclaggio o di associazione per delinquere.

2.5. La delega fiscale n. 23/2014: l'integrazione fra i modelli di organizzazione, gestione e controllo ed il sistema di *Tax Framework control* per la prevenzione dei rischi da reato fiscale da parte degli enti. Il futuro della *tax compliance.*

Qualora il legislatore dovesse preferibilmente optare per l'inserimento dei reati fiscali all'interno dell 231, troverebbe già una parte del mondo imprenditoriale preparato alla gestione del rischio da reato fiscale.

Infatti, nonostante non si comprendano ancora le reali ragioni di un tal ritardo, il legislatore delegato, con il d.lgs. n. 128/2015 è intervenuto per definire nuove procedure per una corretta e migliore

712 La revisione del sistema sanzionatorio tributario dovrebbe riguardare sia il regime previsto per la persona giuridica che per la persona fisica. Del resto, a chi obietta che l'aggiornamento del catalogo 231 con l'inserimento dei reati tributari aggraverebbe il regime sanzionatorio a carico degli enti, andrebbe ricordato che al momento la persona fisica può subire sia la sanzione penale che quella amministrativa. Per cui, andrebbero parificati i trattamenti, prevedendo per entrambi i soggetti una responsabilità penale e un sistema chiaro di raccordo con la normativa amministrativa, volta a scongiurare un eccessivo sacrificio patrimoniale da parte del reo.

gestione del rischio da reato fiscale e per porre un presidio di prevenzione non solo rispetto alle ipotesi di verificazione dell'auto-riciclaggio e del riciclaggio, ma anche rispetto alla possibilità che si commettano reati tributari.

Il legislatore, infatti, è parso prendere consapevolezza, su sollecito dell'UE e dell'OCSE, non solo dell'inevitabile ruolo che il reato tributario possa svolgere quale presupposto del riciclaggio e dell'auto-riciclaggio, ma anche dell'importanza che le imprese, almeno quelle più grandi, implementino i modelli di organizzazione e gestione per circoscrivere i rischi da reato fiscale anche in assenza di una corresponsabilizzazione dell'ente ai sensi del d.lgs. n. 231/2001.

Così, il legislatore ha, dapprima, provveduto, al fine di promuovere nuove forme di cooperazione fra le autorità fiscali e la grande impresa, ispirate ai principi di correttezza e di trasparenza, a stabilire all'art. 6 della l.d. n. 23/2014, che le imprese di maggiori dimensioni debbano adottare <<*sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, c.d. Tax control Framework, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni*>>.

Successivamente, con il d.lgs. n. 128/2015, il legislatore, attuando il precedente art. 6 della legge delega, ha istituito il nuovo regime dell'adempimento collaborativo fra Amministrazione Finanziaria e aziende di maggiori dimensioni[713], contribuendo fattivamente al raggiungimento di un più tangibile equilibrio nei rapporti fra grande impresa e <<ragion fiscale>>.

Tali sistemi gestionali del rischio-reato prevedono l'istituzione

713Tale sistema, limitato alle sole imprese che conseguono un volume d'affari non inferiore ai dieci miliardi di euro, potrebbe essere esteso anche a tutti i contribuenti che conseguano un volume d'affari o di ricavi non inferiore ai cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese.

del regime dell'adempimento collaborativo fra Agenzia delle Entrate e le grandi imprese dotate di un sistema di gestione, rilevazione e controllo del rischio fiscale, volto a prevenire la violazione delle norme di matrice tributaria.

In particolare, l'art. 4 del d.lgs. n. 128/2015, prevede che il sistema in questione dovrà cercare di assicurare: 1) una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità attinenti al rischio fiscale all'interno dei diversi settori in cui in cui si dipana l'organizzazione interna della società; 2) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto deve essere garantito in tutti i livelli aziendali; 3) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare tutte le necessarie azioni volte a correggere le lacune o gli errori procedurali[714].

Inoltre, l'art. 6 del d.lgs. n. 128/2015 afferma che l'adesione al suddetto regime comporta la possibilità per le imprese di grandi dimensioni di pervenire ad una comune valutazione delle situazioni di rischio fiscale con l'Agenzia delle Entrate, proprio al fine di evitare illeciti, omissioni o semplici errori nella fase propedeutica alla presentazione delle dichiarazioni tributarie; è, infatti, previsto che l'Amministrazione fiscale ed il contribuente possano interloquire e cooperare costantemente in relazione ad ogni elemento di fatto rilevante per le dichiarazioni di imposta.

Seppur tale sistema di gestione del rischio fiscale non costituisca un esempio di modello di organizzazione e gestione, è altresì possibile scorgere diversi elementi di affinità[715] che dovrebbero

714 Cfr. B. FERRONI, *Responsabilità amministrativa degli enti, reati tributari e autoriciclaggio*, in *Il Fisco,* 2015, pag. 2656 e ss.

715 Ne da riscontro anche il *Dossier* del servizio di studi del Senato della Repubblica n. 63/2013.

far propendere per un'integrazione finalizzata a migliorare il *risk-management* all'interno delle imprese che, così, potrebbero prepararsi a gestire l'eventuale revisione della disciplina della 231 in campo di reati tributari. L'adozione dei *tax compliance programs* sembra ormai essere l'anticipazione dell'inevitabile epilogo dell'estensione della responsabilità amministrativa degli enti alla categoria dei reati tributari.

Il contribuente-grande impresa, dunque, per potere accedere al nuovo regime collaborativo previsto dal d.lgs. n. 128/2015, dovrà essere dotato di un sistema di gestione del rischio fiscale efficace, integrato all'interno del modello.

In ogni caso, tale sistema di gestione va adottato nel più ampio rispetto dell'autonomia delle scelte organizzative ed imprenditoriali dell'ente e non può essere predeterminato dall'Agenzia delle Entrate; pertanto, ogni impresa, in relazione alle proprie specifiche funzioni, esigenze e finalità, dovrà provvedere a valorizzare il proprio sistema di controllo interno anche in relazione al compimento di reati tributari.

Le grandi imprese, così, hanno intrapreso un percorso che li sollecita ad estendere ai rischi fiscali gli stessi meccanismi insiti nel sistema di controllo e gestione interna.

Mediante l'adozione di un adeguato modello di gestione e controllo, integrato dal sistema di *tax Framework control*, di cui al nuovo art. 4 del d.lgs. n. 128/2015, infine, le grandi aziende potranno realmente scongiurare sia la realizzazione di condotte ascrivibili, a titolo esemplificativo, a quelle tipiche di omissione fraudolenta o di falsa dichiarazione e di conseguenza al reato di auto-riciclaggio, evitando, in tal modo, che eventuali proventi derivanti dalla commissione di reati tributari, almeno attualmente non contemplati

dal d.lgs. n. 231/2001 possano essere reimpiegati per lo svolgimento di altre attività imprenditoriali illecite.

In questo modo, anche organi quali il collegio sindacale e lo ODV potrebbero cominciare a svolgere un ruolo rilevante anche in relazione alla prevenzione circa la commissione di reati fiscali, iniziando a svolgere un controllo diretto, maggiormente calibrato su questo rischio-reato, sulle attività societarie inerenti la gestione contabile e, in generale e su tutte quelle operazioni che possano avere riflessi su aspetti fiscali.

Ebbene, questo nuovo sistema, oltre ad implementare la *tax compliance* all'interno delle grandi aziende, apre davvero ad uno scenario alquanto interessante e proficuo.

Infatti, in attesa dell'auspicato intervento del legislatore in materia di reati tributari e responsabilità degli enti, mediante, infatti, l'integrazione fra il nuovo sistema di *Tax framework control* e il modello di organizzazione, gestione e controllo, sarà possibile creare un assetto organizzativo e di *governance* interno aziendale, idoneo, in un'ottica di massima trasparenza e correttezza, a provvedere all'eliminazione del rischio da reato fiscale, contribuendo ad un rafforzamento della c.d. <<cultura 231>> ed al soddisfacimento delle esigenze di prevenzione alla base del contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale.

3.1. L'incidenza indiretta dei reati tributari sulla responsabilità penale degli enti: in attesa di un aggiornamento del catalogo della 231. L'ipotesi di concorso fra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato.

Il tema dei rapporti fra illecito fiscale e responsabilità degli enti non è ancora del tutto esaurito.

Rimangono, infatti, da affrontare le problematiche di maggiore attualità inerenti le modalità attraverso cui i reati tributari possono avere un'incidenza indiretta sulla responsabilità penale degli enti, ponendo problemi di coerenza con il principio di legalità fissato all'interno dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2001, nonché, di riflesso con quello di colpevolezza.

Infatti, nonostante i reati tributari non siano ricompresi nel catalogo dei reati-presupposto di cui alla 231, essi potrebbero assumere un certo rilievo nel caso in cui siano in qualche modo ricollegabili ad altre fattispecie delittuose, espressamente previste nel medesimo d.lgs. n 231/2001.

Si è già avuto modo di notare come i reati tributari possano comportare indirettamente l'applicazione della disciplina sulla responsabilità dell'ente, laddove, per esempio, costituiscano il fine illecito di un'associazione per delinquere, prevista, a partire dal 2009, fra i reati presupposto, all'art. 24-*ter*[716].

Altra ipotesi similare attiene al rapporto tra la truffa ai danni dello Stato e l'impiego di artifici fiscali[717], sul quale sono anche

716 Vedi Cap. III, §§ 2.1., pag. 405.

717 Cfr. P. CORSO, *Frode fiscale e truffa aggravata: la specialità esclude la responsabilità degli enti*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 590 e ss; G. RUTA, *Truffa ai danni dello Stato e frode fiscale: limiti del principio di specialità*, in *Cass. Pen.*, 2010, pag. 2510 e ss; F. D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/10*, *op. cit.*, pag. 125;

intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione nel 2010[718].

Infatti, a fronte del ricorso da parte del legislatore a fattispecie incriminatrici di scarsa tipicità, si è creato un *vulnus* al principio di legalità, ancor di più accentuato dalla prassi ermeneutica della giurisprudenza[719] che, affermando, in taluni casi, la sussistenza del concorso di reati fra alcune ipotesi di frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato, ha finito per forzare il dato normativo e riconoscere surrettiziamente la responsabilità degli enti anche per reati tributari.

Il contrasto giurisprudenziale che ha condotto all'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, ha avuto ad oggetto la configurabilità del concorso tra il reato di frode fiscale, si fa in particolare riferimento alle ipotesi delittuose di cui agli artt. 2 ed 8 del d.lgs. n. 74/2000, e quello di truffa aggravata ai danni dello Stato, di cui all'art. 640, 2° comma, n. 1, c.p.

Infatti, ad un primo orientamento che intravedeva un rapporto di specialità fra le due fattispecie di reato, per cui l'unica a potere essere suscettibile di contestazione era quella contemplata dalla disciplina tributaria[720], se ne era contrapposta un'altra, la quale, negando che la frode fiscale potesse atteggiarsi a *lex specialis* rispetto alla fattispecie di truffa aggravata ai danni dello Stato, applicava le due figure in concorso[721].

Quest'ultimo orientamento riteneva ammissibile il concorso fra la truffa ai danni dello Stato e la frode fiscale, (si trattava di infedele dichiarazione IVA mediante il ricorso a fatturazioni per operazioni

718 Corte Cass., Sez. Un., sentenza 28 ottobre 2010, n. 1235; in dottrina, G. ARONICA, *Le Sezioni Unite escludono il concorso tra truffa ai danni dello Stato e <<frode fiscale>>*, in *Riv. Trim. dir. pen. Ec.*, 2011, pag. 237.

719 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 14 novembre 2007, n. 14707; Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 26 maggio 2010, n. 25883.

720 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 31 marzo 2010, n. 27541.

721 Cfr. Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 26 maggio 2010, n. 25883.

inesistenti), sul presupposto che le due fattispecie si differenziassero sia in relazione al bene giuridico tutelato che con riferimento agli elementi costitutivi del reato.

In particolare, si sosteneva che il reato tributario facesse leva su un artificio specifico rispetto a quello richiesto dall'ipotesi di truffa, consistente nell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, e su una specifica condotta vincolata, attinente al momento dichiarativo delle imposte e dell'IVA.

In questo modo, la giurisprudenza, senza, peraltro, distinguere nettamente fra operazioni elusive ed evasive, finiva per condannare contribuenti persone fisiche e giuridiche per operazioni di esterovestizione, sia a titolo di truffa aggravata che di false fatturazioni, *ex* art. 8 del d.lgs. n. 74/2000[722].

L'entità del trattamento sanzionatorio e la *ratio legis* alla base del delitto di frode fiscale sono stati, però, gli elementi sui quali le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno provveduto a risolvere il contrasto.

In relazione alla pena, le Sezioni Unite evidenziavano come i delitti tributari, ed in particolare quelli di cui agli artt. 2 ed 8 del d.lgs. n. 74/2000, frequentemente oggetto di contestazione, presentassero, sia nel minimo che nel massimo edittale, un trattamento sanzionatorio più gravoso rispetto a quello previsto dal delitto di truffa aggravata; in relazione alla condotta, invece, le Sezioni Unite precisavano come il comportamento tipizzato dal legislatore all'interno dell'art. 640, 2° comma, n. 1, c.p. risultasse essere strumentale a quello di frode fiscale, caratterizzato, inoltre, dal fatto di esprimere il maggior disvalore penale al momento della presentazione della dichiarazione

722 Ancora, si veda Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 17 novembre 2003, n. 47701.

annuale.

Precisano, altresì, le Sezioni Unite che il sistema sanzionatorio in materia fiscale presenta una spiccata specialità ed autonomia, proprio come voluto dal legislatore del d.lgs. n. 74/2000, che lo qualifica quale sistema chiuso ed autosufficiente, <<*all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali*>>[723]. Conseguenza diretta non poteva che essere l'attribuzione del carattere di specialità al reato tributario[724].

In relazione ai profili di responsabilità penale degli enti, la conseguenza diretta è stata del tutto favorevole in quanto, riconoscendo il rapporto di specialità non si è potuto far ricorso alla sanzione neanche per truffa ai danni dello Stato.

Infatti, dal momento che il catalogo dei reati presupposto contempla esclusivamente la truffa aggravata ai danni dello Stato e non ancora il più grave reato di frode fiscale, *ex* art. 2 d.lgs. n. 74/2000, l'avere riconosciuto il rapporto di specialità fra truffa aggravata e frode fiscale, ha consentito l'esclusione della responsabilità degli enti collegata alla truffa ai danni dello Stato.

Nonostante, però, quest'esclusione esplicitata dalle Sezioni Unite, qui richiamate, non può sottacersi come, in alcuni casi, la giurisprudenza continui a ravvisare un'ipotesi di concorso fra truffa ai danni dello Stato e frode fiscale, tutte le volte in cui la persona fisica o giuridica riesca ad ottenere un profitto ulteriore rispetto a quello

723 Così, Corte Cass., Sez. Un., sentenza 28 ottobre 2010, n. 1235.

724 Sul punto, M. MONTESANO, *Una precisazione in senso restrittivo della Cassazione in merito al catalogo dei reati presupposto: esclusione del concorso tra il delitto di frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato. Per la prima ipotesi non è ipotizzabile l'applicazione del regime previsto dal d.lgs. n. 231/2001,* in *Resp. Amm. soc.*, 2010, pag. 189 e ss.

derivante dall'illecito risparmio fiscale.

Si tratta di tutte quelle ipotesi in cui, da una condotta fraudolenta derivi un profitto oggettivamente autonomo ed ultroneo rispetto a quello tipico dell'evasione fiscale, come nel caso di ottenimento di erogazioni pubbliche e pubbliche concessioni.

Ogni qual volta, la giurisprudenza ravvisi una finalità extra-tributaria rispetto a quella legata all'ottenimento di un risparmio di imposta indebito, tende a contestare il concorso[725], riproponendo all'attenzione la stessa problematica afferente al rispetto del principio di legalità.

3.2. Il reato tributario veicolato dal delitto di riciclaggio: tentativi ermeneutici *de jure condito* per scongiurare la responsabilità penale indiretta degli enti per illeciti fiscali.

Ed è proprio in relazione alla qualificazione del profitto, quale componente economica derivante dall'illecito tributario che si pongono le problematiche più rilevanti in tema di rapporti tra illecito fiscale ed altri delitti rilevanti per il riconoscimento indiretto della responsabilità degli enti per reati tributari. Si tratta, infatti, delle ipotesi di contestazione del delitto di riciclaggio, *ex* art. 648-*bis* c.p. e di auto-riciclaggio, di cui all'art. 648-*ter*.1, entrambi previsti quali reato-presupposto per attivare la responsabilità dell'ente.

725 *Ex multis*, Corte Cass., Sez. III Pen., sentenza 29 settembre 2011, n. 41450, ove i giudici affermano che: <<*sussiste un rapporto di specialità tra le fattispecie tributarie penali in materia di frode fiscale previste dal d.lg. n. 74/2000 e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo n. 1, c.p.), salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale ad esempio la concessione di pubbliche erogazioni. Ai fini dell'applicazione del principio di specialità, occorre che siano configurabili gli estremi di entrambe le fattispecie penali il cui concorso deve essere risolto in favore di quella speciale*>>.

In relazione al rapporto tra illeciti fiscali e delitto di riciclaggio[726], la problematica è antecedente alla stessa riforma che ha provveduto, nel 2007, ad inserire, all'interno dell'art. 25-*octies*[727], l'art. 648-*bis* c.p., quale reato presupposto per la responsabilità degli enti.

Infatti, il nodo interpretativo attiene al valore intrinseco che viene assegnato al concetto di <<altra utilità>> e che riguarda, al di là della responsabilità penale degli enti, il rapporto fra illecito fiscale ed il riciclaggio.

Dopo che la fattispecie di riciclaggio è stata modificata nel senso di non prevedere più quali reati presupposto quelli espressamente previsti all'interno di un catalogo tassativo[728], fra cui spiccava il delitto di rapina, ogni delitto non colposo poteva rivestire il ruolo di reato presupposto.

Inevitabilmente, anche i delitti tributari potevano essere in grado di porsi quale antecedente logico alla configurazione del delitto di riciclaggio.

In ragione di questa modificazione, bisognava comprendere se il concetto di <<utilità>> proveniente da delitto non colposo, avesse

726 Si veda, A. GULLO, *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, in *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2016, pag. 3017 e ss; R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, pag. 116 e ss; F. D'ARCANGELO, *Frode fiscale e riciclaggio*, in *Riv. Dir. comm.*, 2011, pag. 331 e ss; C.F. GROSSO, *Frode fiscale e riciclaggio: nodi centrali di politica criminale nella prospettiva comunitaria*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1992, pag. 1277 e ss.

727 Articolo inserito dall'art. 63, 3° comma, del d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231.

728 Si tratta della riforma attuata con la legge n. 328 del 9 agosto 1993. Art. 64-*bis* c.p.: *<<Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 1.032 a euro 15.493.La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648>>*.

ad oggetto il vantaggio economicamente ottenuto dal reo, isolabile ed apprezzabile autonomamente o se, invece, potesse avere ad oggetto anche il mero risparmio di imposta che, come noto, non conferisce un vantaggio ulteriore, ma si specifica nell'assenza di una perdita patrimoniale.

Volendo tentare di dare una corretta interpretazione del dato normativo, bisognerebbe essere portati a ritenere che il concetto di <<utilità proveniente>> debba avere ad oggetto solo il provento in grado di apportare un incremento economico nel patrimonio del reo, dapprima incamerato dal soggetto agente mediante una condotta dolosa penalmente rilevante e, successivamente trasferita al riciclatore.

A favore di questa linea interpretativa, si potrebbe altresì considerare che dedurre la provenienza di un'utilità, significa poterla riconoscere nella sua autonomia, in quanto, se il fondamento del delitto di riciclaggio è costituito da comportamenti finalizzati a non rendere più riconoscibile il provento del reato, ne dovrebbe discendere che tale provento, per le sue caratteristiche intrinseche, debba essere apprezzato nella sua autonomia e nella sua specifica valenza economica[729].

In questo senso, bisognerebbe, dunque, distinguere tra risparmio di imposta e provento del reato, identificabile in un'utilità autonomamente apprezzabile e trasferibile al riciclatore.

Basti pensare, a titolo esemplificativo, al caso in cui si effettui una vendita di prodotti al nero con relativa infedele dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000.

729 Cfr. S. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, *op. cit.*, pag. 121; B. ASSUMMA, *Riciclaggio di capitali e reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 1995, pag. 1779 e ss.

In questa ipotesi, la ricchezza prodotta è generata direttamente dallo svolgimento dell'attività di vendita e non dall'occultamento al Fisco delle somme di denaro, tant'è vero che si produce un risparmio di imposta a favore del contribuente, che si contraddistingue, come abbiamo visto, per qualificarsi come mancato decremento della ricchezza stessa del patrimonio del reo per assenza del prelievo fiscale. E tale somma viene già, appunto, confiscata ai sensi dell'art. 322-*ter* c.p. per i reati commessi dalle persone fisiche.

Conseguentemente, si pongono problemi in merito al riconoscimento dell'oggetto del provento del reato ai fini dell'attivazione della fattispecie di riciclaggio, per due motivi: il primo, attiene al fatto che non è semplice individuare con esattezza la frazione corrispondente all'imposta non pagata, per cui non risulterà scontato comprendere concretamente quale sia la somma proveniente dal reato fiscale presupposto; tant'è vero che il legislatore, come abbiamo detto, al fine di superare la suddetta problematica ha previsto l'introduzione della confisca per equivalente, *ex* art. 322-*ter* e successivamente *ex* art. 12-*bis*.

In secondo luogo, il delitto fiscale per antonomasia, in base a quanto voluto con la riforma del 2000, prende corpo solo con la dichiarazione infedele che, pertanto dovrebbe essere conosciuta dal soggetto che pone in essere attività di riciclaggio su imponibili non dichiarati.

In questo senso, il riciclatore dovrebbe essere consapevole che il denaro sul quale opera attenga al risultato di una transazione non inclusa nella dichiarazione dei redditi o IVA da parte del soggetto autore del delitto presupposto.

Pertanto, se valorizziamo questi due elementi, si potrebbe

giungere a ritenere che una somma di denaro, frutto del risparmio di imposta, non possa dirsi <<proveniente>> da un'attività di evasione fiscale, dal momento che questa non genera nuovi proventi, ma, appunto, determina esclusivamente un risparmio fiscale su una ricchezza prodotta da un precedente comportamento.

Inoltre, << *il termine proveniente, come è stato acutamente evidenziato, indica moto a luogo, e dunque non può essere riferito a ricchezze che, invece, per effetto del reato, permangono nel patrimonio del suo autore*>>[730].

In base a questa impostazione, dunque, alcuni fra i delitti tributari non potrebbero configurare ipotesi di <<utilità>> proveniente da delitto e non rilevare ai fini della responsabilità penale della persona fisica e giuridica.

Si nota, come, al più, il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, *ex* art. 8 del d.lgs. n. 74/2000, posto in essere al fine di consentire ad altri l'evasione, per esempio, mediante la deduzione di un costo relativo ad operazioni fittizie, potrebbe costituire reato presupposto di riciclaggio, poiché in grado di determinare un incremento della ricchezza nel patrimonio del soggetto emittente, equivalente al compenso ricevuto per tale attività illecita.

Nonostante tale impostazione possa apparire preferibile perché più coerente con la *ratio legis* del delitto di riciclaggio, esiste sia dottrina[731] che giurisprudenza[732] di segno contrario.

---

730 Così S. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, *op. cit.*, pag. 122.

731 Cfr. B. BURATTI, *I rapporti tra evasione fiscale e riciclaggio: profili di contiguità sostanziale e procedurale*, in *Normativa antiriciclaggio e segnalazione di operazioni sospette*, a cura di E. CAPPA- U. MORERA, Bologna, 2008, pag. 169 e ss; G. IZZO, *La frode fiscale quale possibile presupposto del riciclaggio*, in *Il Fisco*, 1996, pag. 5291 e ss.

732 Cfr. Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 17 novembre 2009, n. 49427.Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 27 novembre 2008, n. 1024.

La tesi contraria, infatti, fa leva sull'argomento che, proprio il termine <<altre utilità>> sia stato adoperato dal legislatore, quale formula di chiusura, per inglobare al suo interno ogni tipo di profitto illecito derivante dal reato fiscale presupposto e del quale il soggetto attivo, grazie all'attività di riciclaggio posta in essere da un terzo, possa usufruire.

Volere conferire, però, alla locuzione <<altre utilità>> una valenza così ampia, da potere fare rientrare nel suo alveo ogni elemento che possa assumere un valore per l'autore del reato presupposto, indipendentemente da un incremento del proprio patrimonio, vorrebbe tradire i principi di tassatività e di determinatezza. Inoltre, questo orientamento presume, a volte anche *juris et de jure*, che il terzo riciclatore sia in grado di individuare ed isolare esattamente l'oggetto del provento derivante dal risparmio di imposta.

Tant'è vero che, la stessa dottrina che afferma la configurabilità del riciclaggio da delitto tributario è conscia che le disponibilità ottenute mediante l'illecito fiscale siano oggettivamente non isolabili in quanto esse si confondono immediatamente nel patrimonio del reo[733].

In sostanza, non si può dubitare del fatto che la giurisprudenza cerchi di non escludere i delitti fiscali quali presupposto del riciclaggio al fine di non vanificare alla radice l'efficacia del sistema di lotta all'inquinamento ed all'alterazione degli equilibri all'interno del mercato, attraverso l'immissione di flussi di origine illecita.

Così facendo, però, elude la corretta ricostruzione del concetto di <<utilità>> e di provenienza, finendo per sanzionare per il semplice

733 Cfr. G. IZZO, *La frode fiscale quale possibile presupposto del riciclaggio*, *op. cit*. pag. 5294.

fatto che il provento dell'evasione fiscale sia illecito in sé e che, per questa ragione, vada recuperato e il suo beneficiario punito.

Peraltro, la giurisprudenza è solita anche sottovalutare uno specifico problema, ovvero quello relativo al momento consumativo del reato tributario, quale delitto presupposto del riciclaggio.

Dal momento che, per esempio, ai fini della configurabilità del delitto dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è necessario che venga presentata la dichiarazione fiscale che ha scadenza annuale e che si riferisce al periodo di imposta precedente, ci si domanda se, nel periodo di tempo che va dal momento del compimento del fatto illecito tributario, per esempio, relativo al pagamento di una somma di denaro non fatturata e il perfezionamento dello stesso illecito, che si verifica al momento della presentazione della dichiarazione, l'attività di sostituzione di somme al Fisco possa reputarsi perfezionata prima della consumazione effettiva del delitto tributario.

Ovviamente, se si vuol essere coerenti con i paradigmi del diritto penale e con la stessa fattispecie di riciclaggio, bisognerebbe rispondere negativamente.

Questione particolarmente interessante è quella che ha ad oggetto il problema del disvalore penale aggiuntivo della condotta di riciclaggio (e di auto-riciclaggio) rispetto agli illeciti tributati, in considerazione della presenza della clausola di riserva posta in apertura alla fattispecie di riciclaggio[734].

L'esistenza di questa clausola ha l'effetto di escludere tra i soggetti attivi del riciclaggio coloro che hanno concorso nel reato presupposto.

734 Si rammenta come la Commissione Greco abbia suggerito l'eliminazione di tale clausola proprio per incentivare la lotta al riciclaggio.

La questione attiene alle difficoltà applicative che insorgono qualora bisogna stabilire se una condotta di occultazione di imponibile, già da altri sottratto all'imposizione, possa integrare un caso di concorso nel delitto fiscale con conseguente non configurabilità del riciclaggio a carico del concorrente nel delitto presupposto o, se, invece, questa configuri un'autonoma ipotesi di riciclaggio penalmente rilevante.

Un primo criterio interpretativo cerca di distinguere a seconda del momento in cui sia stato assicurato all'autore del reato una collaborazione nel provvedere ad eliminare le tracce mediante l'attività di *laundering* del profitto del reato.

Per cui, se l'accordo venisse perfezionato prima o durante l'esecuzione del reato presupposto, dovrebbe configurarsi il concorso, dal momento che tale intesa contribuirà, almeno dal punto di vista psicologico, ad indurre l'autore del reato presupposto alla sua commissione. Se, invece, l'accordo dovesse intervenire in un momento successivo, la condotta dovrebbe essere autonomamente sanzionata a titolo di riciclaggio[735].

Altro criterio distintivo, invece, fa applicazione delle regole adottate in materia di contributo causale nell'ambito del concorso di persone nel reato; ogni contributo causale che determini la commissione del reato presupposto, integra un concorso nello stesso.

Applicando questa regola, l'elemento dell'accordo non assumerà più una rilevanza decisiva, dato che il concorso di persone non richiede che vi sia alla base un accordo fra i concorrenti[736].

E' sulla base di quest'ultimo ragionamento che gli interpreti

735 Sul punto, B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2002, pag. 380 e ss.
736 Cfr. G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale. Parte Generale*, *op. cit.*, pag. 448 e ss.

hanno iniziato ad esaminare autonomamente la fattispecie di frode fiscale, evidenziando come la stessa sia connotata da una tipica attività fraudolenta ed ingannatoria, già di per sé idonea ad ostacolare l'accertamento della somma sottratta al Fisco a titolo di evasione, cosicché non potrà apparire irragionevole ritenere che la successiva attività di occultamento o di travisamento delle somme di denaro tipica del riciclaggio si inserisca automaticamente nella struttura del delitto tributario e finisca per essere parte integrante di un'attività criminosa costruita insieme con il soggetto attivo dell'evasione fraudolenta.

Ovvero, ci si è chiesti se le condotte di evasione fiscali più gravi, come, per esempio, quelle previste all'interno dell'art. 3, del d.lgs. n. 74/2000, come modificato dal d.lgs. n. 158/2015, essendo già connotate da un'attività fraudolenta ed ingannatoria volta ad ostacolare l'accertamento dell'evasione, assorbano in sé il disvalore penale dell'attività di occultamento in cui si sostanzia il riciclaggio, annullando di fatto la rilevanza penale di quest'ultima condotta che apparirebbe già, *ab initio*, parte integrante dell'attività fraudolenta di evasione[737].

Se si da lettura dell'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, si nota come la fattispecie, tra i propri elementi costituitivi annoveri, appunto, l'utilizzo da parte del contribuente di mezzi fraudolenti, i quali, per determinare l'evento lesivo, devono essere idonei ad ostacolare l'accertamento delle false rappresentazioni trasfuse all'interno della dichiarazione.

Si consideri, a titolo esemplificativo, il caso di creazione di società interposte o fittizie, utilizzate esclusivamente per far circolare

737 Si rimanda a E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale.tributario*, *op. cit.*, pag. 149 e ss.

il denaro sottratto al Fisco.

In questo caso, dato che il delitto dichiarazione fraudolenta già contempla nel suo nucleo una componente artificiosa finalizzata ad occultare le somme di denaro sottratte illecitamente al Fisco, ogni qual volta, non si sia in grado di individuare un comportamento di un concorrente concretamente rilevante ad ostacolare il rinvenimento dell'illecito diverso ed aggiuntivo rispetto a quello già determinato dalla condotta fraudolenta tipica del delitto di cui all'art. 3, bisognerà ritenere che le condotte di riciclaggio siano state assorbite dal delitto tributario, figurando così quali *post factum* non punibili.

Anche recentemente, la Corte di Cassazione[738] si è espressa in tal senso, affermando che: *<<il concorrente nel reato presupposto di quello di riciclaggio non può essere chiamato a rispondere di tale successiva attività, fatta rientrare nel "post factum" non punibile attraverso la clausola di riserva introdotta nell'art. 648 bis c.p.*

Peraltro, al fine di distinguere il concorrente dal riciclatore non basta il ricorso al criterio "temporale", giacché occorre, in più, che si proceda a verificare, caso per caso, se la preventiva assicurazione di "lavare " il denaro abbia realmente influenzato o rafforzato, nell'autore del reato principale, la decisione di

738 Corte Cass., Sez V Pen., sentenza 10 gennaio 2007, n. 8432; nella specie, il reato di riciclaggio era stato contestato, in sede "de libertate", ad un commercialista; al quale veniva addebitato di avere, nell'esercizio della propria attività professionale posto in essere una serie di operazioni bancarie e societarie volte ha trasferire, anche all'estero, denaro di cui altri indagati erano accusati di essersene appropriati indebitamente in tal modo compiendo operazioni idonee a ostacolare l'identificazione della provenienza criminosa di dette somme illecitamente sottratte. La Corte ha rigettato il ricorso che pretendeva che il fatto fosse diversamente qualificato a titolo di reato nel reato presupposto di appropriazione indebita, evidenziando come, a supporto dell'ipotizzato concorso, non bastasse il criterio cronologico dell'essere state costituite le società, poi utilizzate per fungere da schermo all'effettiva destinazione delle somme oggetto di appropriazione, nello stesso anno ai cui era iniziata l'attività appropriativa, tenuto del resto conto dell'ampiezza del dato temporale in questione

delinquere>>.

Le considerazioni fin qui svolte, comunque, fanno leva su interpretazioni offerte dalla dottrina e della giurisprudenza che hanno cercato di risolvere *impasse* applicativi mediante, appunto, strumenti ermeneutici che, al momento, non possono escludere in maniera definitiva che mediante la contestazione del delitto di riciclaggio si possa finire anche per colpire il profitto derivante dal risparmio di imposta, sanzionando, *de facto*, l'illecito tributario presupposto al riciclaggio.

Peraltro, nell'ambito della responsabilità di impresa, l'orientamento della giurisprudenza, sopra citata, che non rileva alcun ostacolo alla configurabilità del riciclaggio mediante la sostituzione o l'occultamento di vantaggi fiscali provenienti da illeciti tributari, e che non fa proprie le interpretazioni contrarie qui richiamate in materia di <<altra utilità>> e di <<provenienza>>, potrebbe attivare indirettamente la responsabilità penale dell'ente (quindi non solo quella amministrativa) anche per il reato tributario-presupposto, in violazione del principio di legalità.

Tuttavia, se dessimo applicazione all'orientamento ermeneutico che esclude la possibilità di qualificare i profitti derivanti dall'illecito fiscale quali <<altre utilità>>, oggetto della condotta successiva di riciclaggio, inibendo, dunque, la possibilità di confiscare le somme di denaro attraverso l'art. 19 del d.lgs. n. 231/2001 che potrebbe operare in materia di riciclaggio, finiremmo per non sanzionare l'ente per i reati tributari, agevolando forme di impunità.

Seppur l'ente potrebbe comunque essere sanzionato in via amministrativa, continuerebbe a permanere un'incoerenza dell'ordinamento, in punto di differenziazione di trattamento fra

persone giuridiche e persone fisiche in materia di reati tributari e non si consentirebbe un adeguato sviluppo degli strumenti di auto-organizzazione garantiti dall'adozione del modello, in grado di prevenire concretamente la stessa commissione dei reati tributari.

Inoltre, continueremmo ad avvalorarci di un sistema che, pur di riuscire, seppur giustificatamente, a colpire i profitti illeciti da risparmio di imposta, avallerebbe le applicazioni giurisprudenziali che, forzando, appunto, il dato normativo, applicano fattispecie, quali quella del riciclaggio o dell'associazione per delinquere, per addivenire all'ablazione del profitto illecito.

Pertanto, permane la necessità di procedere all'introduzione dei reati tributari nel catalogo di cui alla 231, per eliminare le storture del sistema e rinvigorire, così, gli strumenti di prevenzione contro la lotta all'evasione fiscale all'interno dell'impresa stessa.

3.3. Il delitto di auto-riciclaggio: la variabile nei rapporti con il riciclaggio ed i reati tributari.

Con l'introduzione nel nostro ordinamento del reato di auto-riciclaggio[739], *ex* art. 648-*ter1* c.p., mediante la legge n. 186/2014[740], ed il contestuale inserimento del nuovo delitto fra quelli presupposto

739 Si veda, *ex multis*, A. GULLO, *Autoriciclaggio*, voce per il libro dell'anno Treccani 2016, in www.penalecontemporaneo.it, del 21 dicembre 2015; S.CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali ed autoriciclaggio*, in *Rass. Trib.*, 2016, pag. 316 e ss; F. SGUBBI, *Il nuovo delitto di autoriciclaggio: una fonte inesauribile di <<effetti perversi>> dell'azione legislativa*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2015, pag. 137 e ss; F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di auto-riciclaggio*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2015, pag. 108 e ss; A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. E proc.*, 2015, pag. 135 e ss; A.M. DELL'OSSO, *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche ed investigative*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2015, pag. 804 e ss.

740 La legge n. 186/2014 ha previsto contemporaneamente *voluntary disclosure* e delitto di auto-riciclaggio.

di cui al d.lgs. n. 231/2001[741] *ex* art. 25-*octies*, sono affiorate nuove problematiche in merito alla possibilità di riconoscere una responsabilità indiretta degli enti per illeciti tributari quali presupposto delle condotte di cui all'art. 648-*ter* 1 c.p.

La previsione di questo nuovo reato all'interno dell'art. 25-*octies* del d. lgs. n. 231/2001 impone all'interprete di comprendere, in primo luogo, le ragioni alla base di tale riforma, l'ambito applicativo della fattispecie di nuovo conio ed il rapporto con il riciclaggio, in secondo luogo, provvedere ad accertare quali possano essere i reati-presupposto a venire in rilievo, siano essi presenti nel catalogo 231 che ad esso estranei, quali gli illeciti tributari.

In terza istanza, si può provare anche ad individuare come si possa aggiornare il modello di organizzazione gestione e controllo per prevenire la commissione di questo delitto.

Negli ultimi anni antecedenti alla riforma si era presa consapevolezza del fatto che il reato di riciclaggio non riuscisse più a dispiegare piena forza, dal momento che aumentavano i casi di non punibilità dell'autore o del concorrente nel delitto presupposto in forza delle ricostruzioni giurisprudenziali che qualificavano molti comportamenti astrattamente riconducibili al delitto di riciclaggio, quali *post factum* non punibili.

Contestualmente, ci si rendeva conto che tale fattispecie aveva

741 Il delitto di auto-riciclaggio è stato inserito all'interno dell'art. 25-*octies* del d.lgs. n. 231/2001 con l'art. 3, comma 5, lett. a) della legge 15 dicembre 2014, n. 186. In dottrina, L. TROYER, *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici*, in *Le Società*, 2016, pag. 626 e ss; A. VOZZA, *Modelli di controllo del rischio fiscale per prevenire l'autoriclaggio da reati tributari*, in *Il Fisco*, 2016, pag. 2650 e ss; S. CAVALLINI, *(Auto)riciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti: trapianto indolore o crisi di rigetto?*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2015, pag. 667 e ss; B. FERRONI, *Responsabilità amministrativa degli enti, reati tributari e autoriciclaggio*, *op. cit.*, pag. 2656 e ss.

assunto la veste di una figura <<onnivora>>, in grado di abbracciare nel suo seno una molteplicità eterogenea di comportamenti diversi, perdendo, al contempo, piena efficacia.

Si è dunque, provveduto all'introduzione dell'auto-riciclaggio, mediante l'elaborazione di una condotta tipica in grado di rivelare un disvalore penale differente ed autonomo rispetto a quello insito nel delitto di riciclaggio. Per tale ragione, peraltro, non si è provveduto semplicemente all'eliminazione della clausola di riserva.

In questo modo,- si evidenzia-, il nostro ordinamento si è comunque distaccato da quanto previsto esplicitamente dalla Convenzione di Strasburgo, ove all'art. 6, 2° comma, lett. b) prevede che i singoli Stati possono prevedere che <<*i reati denominati come riciclaggio non si applicano alle persone che hanno commesso il reato principale*>>.

E' stata così introdotta questa nuova fattispecie autonoma che punisce con la condotta di chi <<*avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa*>>. Dunque, al fine di assicurare una maggiore efficacia nella lotta contro il crimine organizzato e contro il crimine del profitto, il legislatore ha scelto di punire direttamente il c.d. <<riciclatore di sé stesso>>[742] il quale provvede autonomamente a <<ripulire>> denaro od altri beni per provvedere alla sua re-immissione all'interno del circuito economico legale.

Senza ombra di dubbio, nonostante le molteplici criticità che

742Così, P. GRASSO, in *Relazione del Procuratore Nazionale Antimafia*, anno 2012.

solleva la norma in relazione, per esempio, alla qualificazione concreta del concetto di <<mera utilizzazione>> o di <<godimento personale>>, o rispetto alle ipotesi di concorso, questa fattispecie appare essere efficace nell'assicurare la trasparenza dei flussi finanziari e contabili[743].

Il delitto di auto-riciclaggio, - inserito nel nostro ordinamento su impulso del legislatore europeo-,[744] a differenza del riciclaggio, non si manifesta semplicemente quale fattispecie <<ancillare>>[745] rispetto al reato presupposto, ma assume una propria piena autonomia.

L'art. 648-*ter1* c.p., come altresì presvisto nel nucleo della 231, non guarda alla persona fisica o giuridica come un soggetto che svolge esclusivamente un'opera di <<copertura>>, ma quale protagonista dell'azione criminosa, in quanto l'attività di auto-riciclaggio è rappresentativa, nel caso dell'ente, per esempio, di una specifica politica di impresa, in grado di manifestare la stessa attitudine della *societas* a delinquere.

Entrando *in medias res*, bisogna comprendere quali siano le conseguenze dell'introduzione del delitto di auto-riciclaggio rispetto agli illeciti tributari.

Durante la vigenza del solo delitto di riciclaggio, grazie alla clausola di esclusione contenuta all'interno dell'art. 648-*bis* c.p., l'autore del delitto tributario presupposto non poteva incorrere allo stesso tempo nel reato di riciclaggio anche laddove avesse integrato le condotte previste da questa stessa fattispecie. Allo stesso tempo, come

743Così, F. Greco, in *Resoconto stenografico, seduta Martedì 11/12/12, Comm. II Giustizia*, pagg. 8 e 9.

744 Si ricordano le Risoluzioni del Parlamento Europeo del 25 ottobre 2011 e del 23 ottobre 2013, sulla criminalità organizzata, la corruzione e il riciclaggio di denaro, con le quali si è invitato il legislatore nazionale a procedere all'inserimento del delitto autonomo di autoriciclaggio.

745 Così, A. GULLO, *Autoriciclaggio*, *op. cit.*, pag. 2.

visto, risultava priva di valenza penale la condotta di tutti coloro i quali, avendo concorso con l'autore del reato presupposto, avessero poi realizzato una condotta ascrivibile a quella tipica del riciclaggio.

La conseguenza diretta era che, né il contribuente- autore di un reato fiscale, né il concorrente potevano essere incriminati per il delitto di riciclaggio. La fattispecie di riciclaggio poteva, invece, colpire il distinto soggetto che, successivamente alla commissione del delitto fiscale, prestava la propria opera al fine di sostituire o trasferire beni o altre utilità provenienti dal suddetto reato fiscale, o cercasse di occultarne la provenienza mediante un comportamento oggettivamente distinguibile da quello dell'autore del reato presupposto.

Dalla riforma del 2014, invece, essendo i delitti fiscali dolosi e non colposi, tutti coloro che pongono in essere fattispecie riconducibili ad una fra quelle previste dal d.lgs. n. 74/2000, insieme ai loro concorrenti, possono, altresì, essere accusati, esistendone gli elementi oggettivi e soggettivi, di autoriciclaggio.

Considerando che le valutazioni precedentemente svolte in materia di rapporto fra riciclaggio e illecito fiscale[746] possono essere valevoli anche in relazione al delitto di auto-riciclaggio, appare necessario, però, domandarsi quale possa essere il contenuto del disvalore aggiuntivo della condotta di auto-riciclaggio rispetto al reato tributario.

Anche qui, occorre prendere in considerazione il nucleo centrale dei delitti tributari ed il fatto che alcuni di essi, quale, per esempio, l'art. 3, in materia di dichiarazione fraudolenta, contempli condotte astrattamente assimilabili anche a quelle dell'auto-

746 Vedi Cap. III, §§ 3.2. pag.440

riciclaggio, in quanto entrambe possono essere finalizzate ad occultare, mediante l'utilizzo di mezzi fraudolenti, il mancato versamento del tributo.

Esclusa, poi, la rilevanza penale a titolo di auto-riciclaggio dei casi in cui il risparmio di imposta venga destinato alla mera utilizzazione o al godimento personale, la condotta di dichiarazione fraudolenta potrà, altresì, attivare quella di auto-riciclaggio, tutte le volte in cui: 1) venga dimostrato che la somma di denaro precedentemente occultata al Fisco, sia stata, successivamente, impiegata in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative; 2) sia stato accertato che tale impiego sia stato idoneo a ostacolare concretamente la provenienza da delitto fiscale.

Ed è proprio con riferimento a questa seconda ipotesi che l'accertamento da parte del giudice risulterà particolarmente difficoltoso; in questi casi, infatti, per affermare che sia stato configurato anche il delitto di auto-riciclaggio bisognerà accertare che l'ostacolo interposto all'identificazione della provenienza delittuosa del bene sia stato diverso ed aggiuntivo rispetto a quello in cui si sono sostanziati i mezzi fraudolenti adoperati per commettere la frode fiscale.

Problemi interpretativi specifici si pongono poi con riferimento al delitto di infedele dichiarazione.

In questa ipotesi, si è notato come, allorquando l'infedele dichiarazione sia compiuta dall'amministratore nell'interesse della società, restando, così, il risparmio di imposta confuso nel patrimonio sociale, ne conseguirebbe quale effetto automatico il reimpiego in attività economiche; se ne potrebbe desumere, dunque, un comportamento ascrivibile al delitto di auto-riciclaggio, per cui si

potrebbe imputare l'amministratore di tale delitto, per esempio, affermando che costui abbia pagato i contributi previdenziali dei propri dipendenti con il denaro illecitamente sottratto al Fisco[747].

Anche in questa ipotesi, il dubbio concerne la possibilità che il reato fiscale possa assorbire già in sé il disvalore penale della condotta di auto-riciclaggio.

La risposta può essere data analizzando la *ratio legis* del delitto di auto-riciclaggio. Ebbene, tutte le volte in cui il reimpiego del profitto derivante dal delitto presupposto sia in grado di determinare un ulteriore e secondo vantaggio, consistente nel facilitare un'attività economica, imprenditoriale o speculativa con i mezzi provenienti dall'illecito risparmio fiscale, si potrà configurare un'ipotesi di auto-riciclaggio.

Per cui, anche nell'ipotesi dell'amministratore che impieghi i proventi dell'illecito fiscale per pagare i contributi previdenziali dei dipendenti, la soluzione concreta apparirebbe alquanto incerta perché si potrebbe ritenere sia che, in questo modo, la società abbia ottenuto un duplice vantaggio evitando di sborsare somme ulteriori per soddisfare i crediti previdenziali, sia che, non abbia ottenuto un vantaggio ulteriore.

Tuttavia, appare sempre opportuno cercare di circoscrivere il più possibile l'ambito di applicazione della fattispecie di auto-riciclaggio, cercando di adoperarla per punire i comportamenti oggettivamente idonei a provocare la lesione del bene giuridico principale tutelato dalla fattispecie, ovvero l'ordine pubblico economico[748].

747 In questo senso, L. TROYER – S. CAVALLINI, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di auto-riciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del vicino ingombrante*, in *Riv. Trim. dir. cont.*, 2015, pag. 95 e ss.

748 La fattispecie, nonostante sia posta nel Capo del codice penale dedicato ai delitti

3.3.1. Auto-riciclaggio, reati tributari e responsabilità degli enti. Il ruolo fondamentale del modello di organizzazione gestione e controllo nella prevenzione dei rischi da reato fiscale in assenza di un'esplicita previsione dei reati tributari nella disciplina 231.

Bisogna capire, dunque, come questi comportamenti possano rilevare all'interno dell'impresa e se vi possano essere, in primo luogo, pericoli di sovrapposizione delle condotte di riciclaggio e di auto-riciclaggio, e se, in secondo luogo, si possa giungere a sanzionare l'ente per un illecito tributario non previsto, come noto, nel catalogo della 231.

Per ciò che riguarda il primo punto, anche nell'ambito della responsabilità degli enti, infatti, assume particolare importanza riuscire a distinguere tra la nuova fattispecie di auto-riciclaggio e quella di riciclaggio, soprattutto, in relazione al fatto che entrambi questi delitti presentano una somiglianza strutturale[749].

La linea di demarcazione fra le due fattispecie, nel caso in cui sia coinvolta un ente collettivo, potrebbe astrattamente individuarsi nella sussistenza o meno di un finalismo che orienti sia la commissione del reato-presupposto che del reato successivo ad un medesimo scopo specifico.

Si potrebbe così affermare che, laddove sia il delitto tributario a monte che quello successivo di *laundering* e di occultamento della

---

contro il patrimonio pare essere altresì orientato alla tutela del bene giuridico tutelato dell'ordine pubblico economico. Cfr. A. MANNA, *Il bene giuridico tutelato nei delitti di riciclaggio e reimpiego: dal patrimonio all'amministrazione della giustizia, sino all'ordine pubblico e all'ordine economico*, in A MANNA (a cura di), *Riciclaggio e reati connessi all'intermediazione mobiliare*, Torino, 2000, pag. 53.

749 Cfr. A. ROSSI, *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231/2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*, in *Riv. Trim. dir cont.*, del 20 febbraio 2015.

provenienza del bene proveniente dal delitto tributario presupposto siano compiuti nel medesimo interesse e vantaggio dell'ente, la fattispecie di riferimento dovrebbe essere quella di auto-riciclaggio di cui all'art. 648-*ter1*., poiché la condotta, esaminata nella sua complessità e nella sua finalità, sarebbe rappresentativa di un'unitaria politica di impresa che proprio la fattispecie di auto-riciclaggio tenderebbe a sanzionare.

In questi casi, infatti, sia persona fisica che ente concorrerebbero entrambi al raggiungimento di un vantaggio per l'ente stesso[750]; sarebbe la *societas* stessa, attraverso, le attività materiali dei propri apicali e dipendenti, a svolgere attività di auto-riciclaggio provvedendo a reimpiegare nel settore economico ed imprenditoriale beni che, per volontà specifica di impresa, aveva già occultato ed illecitamente prodotto.

In particolar modo, si potrebbe essere innanzi ad una ipotesi di auto-riciclaggio dell'ente, tutte le volte in cui la provvista illecita, provento del reato presupposto sia rinvenibile, fin da subito, all'interno del patrimonio della persona giuridica, la quale si assume beneficiaria già del profitto del reato presupposto successivamente oggetto di auto-riciclaggio dell'apicale o di altro soggetto sottoposto all'altrui vigilanza.

La seconda questione attiene alla possibilità che il delitto di auto-riciclaggio possa fungere da collettore per far sì che ogni delitto non colposo possa indirettamente assumere rilevanza ai fini di una responsabilità penale dell'ente.

Questo problema, peraltro, non riguarda esclusivamente il piano teorico, ma ha una concreta rilevanza pratica, poiché, dalla sua

750 Cfr. A. ROSSI, *Note in prima lettura*, *op.cit.*, pag. 151.

effettiva soluzione dipende anche l'auto-organizzazione dell'ente in punto di realizzazione del modello di organizzazione, gestione e controllo.

Nel caso specifico dei reati tributari, abbiamo già esaminato i problemi di raccordo con il delitto di riciclaggio in relazione anche alla qualificazione del concetto di <<altra utilità>> e di <<provenienza>> ed abbiamo cercato di escludere che il mero occultamento da parte di un terzo del risparmio di imposta possa essere qualificato come riciclaggio.

Anche in merito all'auto-riciclaggio, dunque, bisogna accertare se esso possa condurre indirettamente a responsabilizzare l'ente per un reato tributario presupposto, in assenza di un' esplicita penalizzazione di questi delitti nella disciplina 231.

A tal proposito si rammenta la Circolare di Confindustria del 12 giugno 2015, n. 19867, all'interno della quale si è sostenuto che, ai fini della responsabilità dell'ente, l'auto-riciclaggio dovrebbe assumere rilevanza solo se il reato-base rientri tra quelli presupposto previsti all'interno del d.lgs. n. 231/2001, poiché, altrimenti, si finirebbe per integrare in modo indefinito il catalogo 231, con il rischio di <<*sovraccaricare il sistema di prevenzione attivato dall'impresa, vanificando l'efficacia*>>[751].

Questa soluzione è stata avanzata facendo leva sul precedente, rappresentato dall'uso degli artt. 416 c.p. e 416-*bis* c.p. che, fino all'intervento della Corte di Cassazione[752], erano stati impiegati largamente per punire anche gli illeciti tributari. Del resto, si era assistito ad applicazioni ed interpretazioni poco tassative della

751 Cfr. S. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali ed autoriciclaggio*, *op. cit.*, pag. 322.

752 Cfr. Corte Cass., Sez. VI Pen., sentenza 20 dicembre 2013, n. 3635.

fattispecie.

In realtà, tale affermazione non pare del tutto sufficiente ed idonea a scongiurare la possibilità che nell'alveo dell'auto-riciclaggio vengano attratti anche reati-base non previsti dalla 231.

Infatti, intanto, delitti associativi ed auto-riciclaggio sono fattispecie completamente diverse; un conto, infatti, è il reato di associazione per delinquere che, quasi come una scatola vuota, viene riempito, di volta in volta, dal singolo delitto scopo; un altro, è, invece, il delitto di auto-riciclaggio che si atteggia in maniera completamente diversa, apparendo del tutto in grado di rilevare autonomamente[753].

Similmente a quanto propugnato dalla Confindustria, anche alcuna dottrina risponde negativamente al quesito circa la riconducibilità dei reati tributari nell'alveo applicativo della disciplina di cui alla 231 mediante l'auto-riciclaggio, in considerazione del fatto che altrimenti verrebbe reso un *vulnus* al principio di legalità e, in particolare, di tassatività[754].

Se questo argomento è vero, però, esso non appare risolutivo come nei casi visti in precedenza relativi alle ipotesi di utilizzo delle fattispecie associative o del delitto di riciclaggio, in quanto, l'auto-riciclaggio manifesta una propria autonomia paradigmatica che consente di giungere alla stessa conclusione, ma attraverso un'altra via. Come visto, l'auto-riciclaggio si distingue per le specifiche modalità della condotta, le quali devono risultare idonee ad occultare la natura illecita delle utilità ricavate dal reato base[755].

753 Così, A. GULLO, *Autoriciclaggio*, *op. cit.*, pag. 13.
754 Così, A. ROSSI, *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti*, *op. cit.*, pag. 134.
755 Cfr. S. CAVALLINI, *(Auto)riciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti*, *op. cit.*, pag. 671.

In ciò, la legge n. 186/2014, che ha provveduto a configurare questa fattispecie, è molto chiara laddove specifica che la condotta debba essere posta <<*in modo da ostacolare concretamente l'identificazione* >> della provenienza illecita della profitto illecito.

Infatti, l'impiego della locuzione <<concretamente>> fa intendere che la *ratio legis* sia esattamente quella di punire solamente le condotte che siano state poste in essere per ostacolare, in concreto, l'identificazione della provenienza delittuosa delle utilità.

Tale espressione, peraltro, evidenzia una specifica opzione del legislatore, soprattutto se analizzata in comparazione con l'analoga fattispecie di riciclaggio che non contiene l'avverbio <<concretamente>>.

Se, dunque, volessimo dare un'interpretazione corretta e coerente della fattispecie di auto-riciclaggio potremmo fugare ogni dubbio circa la possibilità che l'autore del reato tributario presupposto possa incorrere automaticamente anche nell'imputazione per auto-riciclaggio, dal momento che i reati tributari resterebbero inglobati automaticamente nella condotta di auto-riciclaggio finalizzata ad un determinato obiettivo.

Il problema, però, permane per i casi in cui il reato-tributario presupposto non si innesti, quale precedente logico all'interno della condotta di auto-riciclaggio, ma quando mantenga una propria autonomia, o, al contrario, allorché sia questo ad assorbire il disvalore dell'auto-riciclaggio. E' il caso, sopra visto, dell'amministratore che utilizza il risparmio di imposta illecito per pagare i dipendenti.

Se consideriamo che lo scopo reale dell'auto-riciclaggio è quello di evitare che l'ente utilizzi proprie provviste illecite per effettuare investimenti, porre in essere acquisizioni, compravendite o

altre operazioni in grado di avere effetti tangibili sul mercato, potremmo propendere per non qualificare il comportamento dell'amministratore quale tipico di auto-riciclaggio, ma rilevante solo ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n 74/2000; l'ente, dunque, non verrebbe ad essere coinvolto.

In questi casi, infatti, potrebbe riproporsi il problema di coerenza delle valutazioni con il principio di legalità e di tassatività, in quanto, la giurisprudenza, potrebbe o non qualificare correttamente il caso concreto, oppure qualificarlo sempre come auto-riciclaggio per colpire, così, indirettamente anche gli illeciti fiscali.

Ed allora, sarebbe anche difficile per gli enti collettivi adottare modelli di organizzazione, gestione e controllo realmente adeguati, in quanto essi dovrebbero anche preoccuparsi dell'area di rischio penale relativa al reato-base non previsto dalla 231, per assicurarsi di prevenire ogni condotta astrattamente ascrivibile a quella di auto-riciclaggio.

Infatti, l'ente, nel tentare di predisporre adeguatamente il modello di organizzazione e gestione dovrebbe effettuare: 1) l'analisi relativa all'identificazione degli ambiti aziendali nei quali possa essere, ancorché astrattamente, commesso il reato (*risk-assestment*); 2) la valutazione, per nulla semplice, dell'efficacia del sistema di controllo interno nel prevenire la commissione della condotta tipica di auto-riciclaggio (*Gap-analysis)*; 3) al fine di prevedere anche i rischi-reato connessi alla configurazione dei reati presupposto a quelli di riciclaggio, dovrebbe accertare le ipotesi di <<autoriciclaggio nell'ente>>, e, dunque, identificare in astratto tutti quei possibili flussi in entrata da parte dei soggetti interni e provvedere ad identificare tutti i potenziali fattori di rischio, rafforzando tutti i presidi; accertare le

ipotesi di <<auto-riciclaggio dell'ente>>, per le ipotesi di delitti endosocietari.

Senza contare poi l'insieme di presidi che andranno dislocati all'interno dell'ente, anche in punto di controllo da parte dei sindaci e dell'ODV, dal momento che ogni segmento di attività legata alla gestione del denaro potrebbe, potenzialmente, condurre alla commissione del delitto di auto-riciclaggio.

Peraltro, se il principio di tassatività intende assicurare una reale effettività in termini di prevenzione ai modelli organizzativi, la potenziale ascrizione di eterogenei comportamenti nell'alveo del delitto di auto-riciclaggio renderebbe inefficace tutta la struttura della 231, in quanto non sarebbe più possibile per l'ente prevenire ed evitare la sanzione.

Ecco che, la problematica non appare di semplice soluzione, perché, qualora dovessimo riscontrare tendenze applicative poco ortodosse del delitto di auto-riciclaggio rispetto alla *ratio* sottesa alla stessa fattispecie, trasformeremmo questo reato in un ulteriore contenitore in grado di attrarre a sé anche altri delitti base non previsti nel catalogo della 231, tra cui quelli tributari. Rimanendo esclusa la possibilità di eliminare il reato di auto-riciclaggio dal novero dei reati-presupposto, maggiore coerenza di sistema non potrebbe che essere garantita mediante l'introduzione dei reati tributari, almeno di quelli c.d. <<dichiarativi>> nella disciplina di cui al d.lgs. n. 231/2001.

Infatti, oltre a consentire un ritorno al principio di legalità e di tassatività della disciplina della 231, si garantirebbe all'ente di potere orientare il proprio modello verso una mappatura dei rischi completa, determinabile *ex ante* e, quindi, anche maggiormente apprezzabile dal giudice.

1.Conclusioni

Alla luce di quanto fin qui trattato, appare evidente come la prossima sfida del diritto penale-tributario concerni l'introduzione degli illeciti fiscali all'interno della disciplina in materia di responsabilità penale degli enti, di cui al d.lgs. n. 231/2001.

Nonostante, nell'ultimo periodo, come visto, soprattutto con le recenti riforme poste in essere con i d.lgs. n. 128 e 158 del 2015, molto sia stato fatto dal legislatore e degli interpreti per orientare il nostro sistema verso un maggiore equilibrio fra <<ragion fiscale>> e garanzie del contribuente, l'assenza dei delitti tributari nel catalogo dei reati-presupposto sembra continuare a rivelare i limiti di un sistema che non riesce a garantire contemporaneamente un'efficace prevenzione e repressione degli illeciti tributari ed una contestuale e fattiva *tax compliance* da parte di individui ed enti collettivi.

Peraltro, tale lacuna normativa, oltre che consentire interpretazioni giurisprudenziali idonee a creare un *vulnus* ai principi di legalità e tassativa, frena la crescita di una <<cultura 231>>, che si pone come obiettivo quello di aumentare i livelli prevenzione all'interno del mondo imprenditoriale italiano, rispetto a tutti quei reati che si manifestano come strumentali alla consumazione di altri ancor più gravi, come il riciclaggio, l'auto-riciclaggio e la corruzione.

Solo l'introduzione degli illeciti tributari nel sistema 231, consentirà l'adozione e l'attuazione di efficaci strumenti di prevenzione all'interno delle imprese per contrastare ancora più radicalmente la criminalità del profitto che, attraverso la realizzazione di illeciti fiscali ottiene gran parte della provvista economica idonea

ad essere impiegata successivamente in attività che, concretamente, contribuiscono ad alterare la concorrenza nel mercato e ad indebolire i *competitors* che si conformano alla legge.

Occorre, dunque, cercare di portare maggiore chiarezza all'interno del nostro sistema, non solo per soddisfare le istanze provenienti da più parti ed, *in primis*, dall'Unione Europea, la quale richiede mezzi più efficaci nella lotta alle frodi fiscali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, ma, soprattutto, per evitare che gli strumenti giuridici apprestati dall'ordinamento possano essere adoperati in contrasto con i principi fondamentali posti in Costituzione e salvaguardati dal diritto sovranazionale, finendo per minare la stessa certezza del diritto.

E di questo ne abbiamo avuto prova. Basti, infatti, ricordare gli orientamenti giurisprudenziali che hanno fatto applicazione della confisca per equivalente nei confronti degli enti, anche in assenza del supporto normativo necessario o che, attraverso l'espediente dei reati-mezzo, quale l'associazione per delinquere, sono riusciti a colpire il patrimonio delle società, ablando il profitto illecito proveniente da comportamenti fraudolenti ascrivibili ai delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000.

In un'ottica preventiva, oltre che repressiva, il sistema previsto dalla 231 sembra adatto a limitare il richio-fiscale nelle imprese ed a diminuire la portata del fenomeno evasivo. La responsabilità da reato degli enti è stata, infatti, costruita allo scopo di catalizzare i processi di adeguamento spontaneo alle normative di riferimento, al fine di modernizzare i procedimenti interni volti alla gestione ed al controllo dei centri di rischio di commissione degli illeciti penali.

Mediante l'attribuzione all'ente dell'onere di apprestare sistemi

di prevenzione, tesi a scongiurare la commissione di reati nel suo interesse o vantaggio, si ottiene il fine di responsabilizzare l'ente medesimo, alimentando, appunto, la crescita di una cultura legale di impresa, basata su sistemi di prevenzione del *rischio-reato*, che possano orientare lo sviluppo imprenditoriale verso i principi di efficienza, trasparenza, correttezza e legalità.

La reale lotta all'evasione di massa non potrà che sortire un successo all'interno della disciplina di impresa.

Dunque, come detto, l'opportunità di un'introduzione degli illeciti fiscali all'interno della 231 non si fonda solo su esigenze repressive, ma soprattutto preventive.

Se l'obiettivo di politica criminale è quello di orientare la normativa al rafforzamento della lotta all'evasione fiscale e se, <<*il diritto penale è la forma nella quale gli obiettivi di politica criminale vengono tradotti in termini giuridicamente validi*>>[756], allora l'esigenza di repressione, ma soprattutto di prevenzione delle frodi fiscali non potrà che essere soddisfatta mediante la corresponsabilizzazione dell'ente per questi fatti di reato.

In questo modo, enti ed imprese, secondo il noto sistema dello *stick and carrot*, al fine di evitare pesanti sanzioni, svolgeranno anche un ruolo positivo, di pubblica rilevanza, adottando strumenti di *compliance*, volti all'introduzione di regole cautelari dirette all'impedimento dei reati fiscali.

Peraltro, mediante la strutturazione di protocolli particolareggiati in materia di adempimento di obblighi fiscali, flussi di cassa e finanziari, si provvederebbe anche a monitorare in maniera più efficace tutte le attività prodromiche alla costituzione di fondi neri

756 Cfr. C. ROXIN *Kriminalpolitik und Strafrechtsystem* 1970, trad. it., *Politica criminale e sistema del diritto penale*, *op. cit.*, pag. 68.

e, dunque, alla commissione di ulteriori illeciti. Insomma, verrebbe attivato un circuito virtuoso apprezzabile.

D'altronde, è ormai assodato che il solo strumento repressivo della pena detentiva, applicato nei confronti dell'individuo, o la sola sanzione amministrativa, applicata agli enti, non sono più in grado di produrre alcun risultato apprezzabile in termini di modifica dei comportamenti della *societas* oggettivamente valutabili all'interno del mercato.

Solo mediante un intervento diretto sull'attività di impresa si può fare in modo che le attività illecite, in questo caso connesse alla violazione della normativa fiscale, non appaiano più quali scelte commerciali vantaggiose.

Infine, procedere all'aggiornamento del catalogo 231, mediante l'introduzione dei reati tributari potrebbe rappresentare l'occasione per revisionare l'intero sistema sanzionatorio tributario, creando maggiore coerenza tra il sistema sanzionatorio amministrativo, al momento pienamente inidoneo a svolgere funzioni preventive e quello penale; l'implementazione di ulteriori strumenti di dialogo e di collaborazione fra Agenzia delle Entrate ed imprese potrebbe, altresì, dimostrarsi funzionale ad evitare una duplicazione dei procedimenti a carico dell'ente, nonché facilitare l'adesione a moduli specificamente volti a far emergere il provento illecito, evitando sanzioni gravose.

Per tutte le suddette motivazioni, sinteticamente riaffermate in questa ultima parte del progetto di ricerca, la revisione del catalogo dei reati-presupposto e la contestuale introduzione al suo interno dei reati tributari appare, al momento, improcrastinabile.

Bibliografia

AA. VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO, Padova, 2016;

AA. VV. *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015;

AA. VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. MELIS- L. SALVINI, Padova, 2014;

AA. VV. *Il contrasto alla corruzione nel diritto interno ed internazionale*, a cura di A. DEL VECCHIO – P. SEVERINO, Padova, 2014;

AA. VV., *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI, A. CISTERNA, Torino, 2011;

AA. VV. *Laicità, valori e diritto penale. The moral limits of the Criminal law, in ricordo di Joel Feinberg*, a cura di A. CADOPPI, Milano 2010;

AA. VV. *Sulla legittimazione del diritto penale. Culture europeo-continentale e anglo-americana a confronto*, a cura di G. FIANDACA- G. FRANCOLINI, Torino, 2008;

AA.VV., *Reati e responsabilità degli enti*, a cura di G. LATTANZI, Milano, 2005;

AA.VV., *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, Napoli, 1985;

ABATINO F., *Il d.lgs. n.74/2000 e la riforma del sistema sanzionatorio*, in *Diritto penale amministrativo dopo la legge 205/99*, a cura di M.A. RUFFO, Padova, 2000, pag. 176 e ss;

ACQUAROLI R., *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, Roma, 2012;

ALAGNA R., *Efficacia nel tempo*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, pag. 47 e ss;

ALAGNA R., *I reati tributari e il regime di responsabilità degli enti*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2012, 397 e ss;

ALDOVRANDI P., *Diritto penale* tributario, Padova, 2012, pagg. 61-95;

ALDOVRANDI P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, pag. 142;

ALESSANDRI A., *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. Comm.*, 2014, pag. 855 e ss;

ALESSANDRI A., *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di E. DOLCINI e C.E.PALIERO, Milano, 2006,

pag. 211 e ss;

ALESSANDRI A., *Note penalistiche sulla nuova responsabilità delle persone giuridiche*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2002, pag. 33 e ss;

ALESSANDRI A., *Commento all'art. 27 comma 1,* in *Commentario alla Costituzione*, a cura di BRANCA-PIZZORUSSO, Bologna, 1991, pag. 150 e ss;

ALESSANDRI A, *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. Disc. Pen.*, 1989;

ALFONSO R., *La confisca nel procedimento di prevenzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI e A. CISTERNA, Torino, 2011, pag. 794 e ss;

ALICE G., *Statuto del contribuente: il principio di offensività nell'illecito sanzionato in via amministrativa*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 13442 e ss;

AMARELLI G., *I nuovi reati ambientali e la responsabilità degli enti collettivi: una grande aspettativa parzialmente delusa*, in *Cass. Pen.*, 2016, pag. 405 e ss;

AMARELLI G., *La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un intervento a lungo atteso*, in www.penalecontemporaneo.it, 30 luglio 2015;

AMARELLI G., *Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti,* in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2006, pag 151 e ss;

AMARELLI G., *La responsabilità delle persone giuridiche e la repressione della criminalità organizzata transnazionale*, in *Nuove strategie per la lotta al crimine transnazionale*, Torino, 2003, pag. 23 e ss;

AMARELLI G., *<<Crisi>> del diritto penale societario e prospettive di riforma: la responsabilità (penale?) delle persone giuridiche*, in *Il nuovo sistema sanzionatorio del diritto penale dell'economia: decriminalizzazione e problemi di effettività*, Napoli, 2002, pag. 83 e ss;

AMATO G., *Per reati tributari confisca ad ampio raggio senza necessità del <<nesso di pertinenziale>>. La Suprema Corte individua i punti fermi sulla misura per equivalente in campo fiscale*, in *Guida al Diritto*, 2011, pag. 62 e ss;

AMATO G., *Individuo e autorità nella disciplina della libertà personale*, Milano, 1967;

AMATUCCI F., *La natura innovativa del regime impositivo dei proventi illeciti*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999, pag. 669 e ss;

AMBROSETTI E.M., *La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di disapplicazione dei termini di prescrizione: medioevo prossimo venturo?*, in *Proc. Pen. E Giust.*, 2016, pag. 8 e ss;

AMBROSETTI E.M., *Efficacia della legge penale nei confronti delle persone.*

Persone giuridiche e responsabilità amministrativa da reato, in *Commentario sistematico al Codice Penale*, a cura di M. RONCO, Bologna, 2006, pag. 191 e ss;

AMELUNG K., *J.M.F. Birnbaums Lhere vom strafrechtlichen "Guter"-Schutz als Ubergang vom naturrechtlichen zum positivistischen Rechtsdenken*, in *D. Klippel (Hrsg.)*, *Naturrecht im 19*, *Jahrundert*, Goldbach, 1997, pag. 349 e ss;

AMODIO E., *L'abolizione della pregiudiziale nel nuovo processo penale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1981, pag. 509 e ss;

ANDRIOLA M., *Quale incidenza della clausola antiabuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?* in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 278 e ss;

ANELLO P., *Personalizzazione della responsabilità nella riforma delle sanzioni*, in *Corr. Trib.*, 1998, pag. 891 e ss;

ANGIONI A., *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1989, pag. 733;

ANGIONI A., *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, Milano, 1983, pag. 20 e ss;

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale. Leggi complementari,II, I reati fallimentari, tributari, ambientali e dell'urbanistica*, a cura di L. CONTI, Milano, 1998, pag. 35;

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale – parte generale*, Milano, 1980, pag. 143;

ANTOLISEI F., *Concorso formale di reati e conflitto apparente di norme*, in *Giust. Pen.*, 1942, pag. 611;

APREA F., *Sulla nozione di profitto del reato commesso nell'esecuzione di un contratto*, in *Giur. It.*, 2012, pag. 401 e ss;

ACQUAROLI R., *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, Roma, 2012;

ARDITO F., *Reati tributari: irretroattività della confisca per equivalente*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2009, pag. 866;

ARDITO F., *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1894;

ARENA C. -SCANDALE E., *Le leggi fiscali annotate*, II ed., Roma, 1965, pag. 761 e ss;

ARONICA G., *Le Sezioni Unite escludono il concorso tra truffa ai danni dello Stato e <<frode fiscale>>*, in *Riv. Trim. dir. pen. Ec.*, 2011, pag. 237;

ASTROLOGO A, *<<Interesse>> e <<vantaggio>> quali criteri di attribuzione*

della responsabilità dell'ente nel d.lgs. n. 231/2001, in *Ind. Pen.*, 2003, pag. 649 e ss;

ASSUMMA B., *Riciclaggio di capitali e reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 1995, pag. 1779 e ss;

AYALA GOMEZ I., *Los delitos contra la Hacienda Publica relativos a los ingresos tributarios*, in *Delitos y infracciones contra la Hacienda Publica*, 2009, pag. 120 e ss;

BACCELLI L., *<<Welfare>>, diritti sociali, conflitti. Ci salveranno i barbari?*, in *Ragion pratica*, 2014, pag. 87;

BACIGALUPO E., *El delito fiscal en Espana*, in *Revista de la Facultad de la Universidad Complutense*, 1985, pag. 79;

BALDASSARRE S., *La frode fiscale*, Milano, 2011, pag. 16;

BALSAMO A., *La Corte Europea e la "confisca senza condanna per la lottizzazione abusiva*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 1395 e ss;

BALSAMO A. – CONTRAFFATTO V. – NICASTRO G., *Le misure patrimoniali contro la criminalità organizzata*, Milano, 2010;

BALSAMO A., *Nuove prospettive per il sequestro e la confisca antimafia nel contesto europeo*, in *Il sole 24 Ore*, 2005, pag. 57 e ss;

BARGI A. , *Il singolare funambolismo interpretativo dei rapporti tra diritti dell'UE, diritto nazionale e tutela dei diritti fondamentali nella sentenza <<Taricco>> della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Arch. Nuova proc. Pen.*, 2016, pag. 327 e ss;

BARGI A., *"Processo al patrimonio" e principi del giusto processo: regole probatorie e regole decisorie nella confisca penale*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. BARGI-A. CISTERNA, Torino, 2011, pag. 11 e ss;

BARTOLI R., *Le Sezioni Unite prendono <<coscienza>> del nuovo paradigma punitivo del <<sistema 231>>*, nota a Cassa. Sez. Un., sentenza del 24 aprile 2014, n.38343, in *Le società*, 2015, pag. 215 e ss;

BARTOLOMUCCI S., *Corporate governance e responsabilità delle persone giuridiche*, Milano, 2004, p.43;

BASILAVECCHIA M, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, pag. 797;

BASILE F., *Le misure di prevenzione dopo il c.d. Codice Antimafia. Aspetti sostanziali e aspetti procedurali- brevi considerazioni introduttive sulle misure di prevenzione*, in *Giur. It.*, 2015, pag. 1520;

BASTIA P., *I modelli organizzativi*, in *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2005, pag. 140;

BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, Torino, 1994, pag. 96;

BEDUSCHI L, *Confisca degli "ecomostri" di Punta Perotti: la Corte di Strasburgo condanna l'Italia a versare alle imprese costruttrici 49 milioni di euro a titolo di equa riparazione*, in www.penalecontemporaneo.it del 16 maggio 2012;

BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto dell'abuso del diritto*, 2013, Padova, pag. 283 e ss;

BEGHIN M, *La Cassazione prosegue nell'opera di <<cesellatura>> della nozione di abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 1374;

BEGHIN M., *La tassazione dei redditi da proventi illeciti*, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 3280;

BELLAGAMBA F., *Il ravvedimento operoso nella disciplina dei nuovi reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Dir. Pen. E proc.*, 2016, pag. 242 e ss;

BELLINI F., *Ancora, brevemente, sulla non imponibilità dei proventi dell'illecito*, in *Bollettino tributario di informazioni*, 2016, pag. 425;

BERARDI A., *Il declino dell'autosufficienza sanzionatoria dello Stato: la nuova nozione positiva di pena nel diritto della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Positività e giurisprudenza. Teoria e passi nella formazione giudiziale del diritto*, a cura di P. MORO -C. SARRA, Milano, 2012, pag. 195;

BERGONZINI G., *Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. MELIS- L. SALVINI, Padova, 2014, pag. 44 e ss;

BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975, pag. 9 e ss;

BERNARDI A., *Art. 7. <<Nessuna pena senza legge>>*, in *Commentario della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, a cura di S. BARTOLE, B. CONFORTI, G. RAIMONDI, Padova, 2001, pag. 249 e ss;

BERNASCONI C., *Il "bastone" e la "carota" nella nuova disciplina dei reati ambientali*, in *Studium Iuris*, 2015, pag. 1403 e ss;

BERSANI G., *Sequestro per equivalente nei reati tributari: attuabilità della confisca al venir meno del profitto*, in *Il Fisco*, 2013, pag. 4163 e ss;

BERTONI R., *Prime considerazioni sulla legge antimafia*, in *Cass. Pen.*, 1983, pag. 1028;

BETTIOL F., *L'odierno problema del bene giuridico*, in *Scritti giuridici*, Padova,

1966, pag. 914 e ss;

BINDING K., *Lehrbuch das Gemeinen Deutschen Strafrechts*, B.T., Bd. 1, 2° ed., Leipzig, 1920, pag. 20;

BIONDANI P., *L'Italia è una Repubblica fondata sul condono*, in *L'Espresso*, del 16 novembre 2016;

BIRNBAUM F., *Ueber das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens, mit besonderer Ruecksicht auf dem Begriff der Ehrenkrankung*, in *Archiv des Criminalrechts*, Neue Folge, 1834, pag. 179;

BISORI L- PROFITI E., *Contrasto della criminalità organizzata e nuova disciplina delle misure di prevenzione*, in *La nuova normativa sulla sicurezza pubblica*, Milano, 2010, pag. 224 e ss;

BODRITO A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, (a cura di A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI), Torino, 2012, pag. 278 e ss;

BOMBA F., *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'economia,*a cura di R. RAMPIONI, N. MADIA, C. LONGARI, Torino, 2016, pag. 292 e ss;

BORGATTA G., *Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1935, pag. 82;

BORIA P., *La nozione di reddito ed il regime dei proventi illeciti nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. Dir. trib.*, 2015, pag. 19;

BORIA P., *Il debito pubblico italiano e la politica di rigore finanziario: riprendere le forze per un piano di rilancio*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2014, pag. 15 e ss;

BORIA P., *La tassazione delle attività illecita*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, pag. 531;

BRANCASI A., *Debito pubblico, vincoli europei e <<Welfare State>>: spunti sparsi di riflessione*, in *Persona e mercato*, 2014, pag. 7;

BRICHETTI R., *Si al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno <<schermo fittizio>>*, in *Guida al dir.*, 2014, pag. 98 e ss;

BRICCHETTI R., *Confisca anche per i vecchi reati tributari*, in *Guida al diritto*, 2008, pag. 30 e ss;

BRICOLA F., *Tecniche di tutela penale e tecniche alternative di tutela,* in *Funzioni e limiti del diritto penale*, a cura di M. DE ACUTIS-G. PALOMBARINI, Milano 1998, pag. 18 e ss;

BRICOLA F., *Lo statuto penale dell'impresa: profili costituzionali*, in *Trattato di diritto penale dell'economia*, diretto da A. DI AMATO, Padova, 1990, pag. 121 e

ss;

BRICOLA F., *Rapporti tra dommatica e politica criminale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1988, pag. 3 e ss;

BRICOLA F., *Commento articolo per articolo della legge 13 settembre 1982, n. 646 (normativa antimafia)*, in *Leg. Pen.*, 1983, pag. 237 e ss;

BRICOLA F., *Forme di tutela "ante delictum" e profili costituzionali della prevenzione*, in AA. VV., *Le misure di prevenzione*, 1975, pag. 29 e ss;

BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1973;

BRICOLA F., *Il costo del principio "societas delinquere non potest" nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1970, pag. 1010 e ss;

BRICOLA F., voce *Punibilità (condizioni obiettive di)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, pag. 594 e ss;

BRICOLA F., *In tema di legittimità costituzionale dell'art. 323 c.p.*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1966, pag 985;

BRIGHENTI F., *I nuovi reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2000, pag. 486 e ss;

BURATTI B., *I rapporti tra evasione fiscale e riciclaggio: profili di contiguità sostanziale e procedurale*, in *Normativa antiriciclaggio e segnalazione di operazioni sospette*, a cura di E. CAPPA- U. MORERA, Bologna, 2008, pag. 169 e ss;

CAPOLUPO S., *La confisca per equivalente in materia tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 2015;

CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei c.d. <<buffers>> (o <<filtri>>) nelle frodi carosello in materia di IVA: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, pag. 3 e ss;

CARACCIOLI I., *Reati tributari e confisca per equivalente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 27 e ss

CARACCIOLI I., *Troppo spazio alla confisca per equivalente Ilsole24ore*, 7 settembre 2012, pag. 21;

CARACCIOLI I., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista 231*, 2007, pag. 156 e ss;

CARACCIOLI I., *Osservazioni sulla responsabilità penale <<propria>> delle persone giuridiche*, in *Studi in onore di M. Gallo*, Torino, 2004, pag. 86 e ss;

CARACCIOLI I, *Le sanzioni penali in materia di imposte dirette. Relazione al*

convegno di Sanremo del 1978, Milano, 1979;

CARAVITA F., *La confisca dei beni nelle leggi sulle sanzioni contro il fascismo*, in *Foro it.*, 1947, pag. 163 e ss;

CARBONE C.-TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, pag. 249;

CARDILLO M., *La "voluntary disclosure": aspetti critici*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, pag. 906 e ss;

CARINCI A, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 785;

CARMONA A., *I reati contro il patrimonio*, in *Questioni fondamentali della parte speciale di diritto penale*, Torino, 2012, pag. 99 e ss;

CARMONA A., *La responsabilità <<amministrativa>> degli enti: reati presupposto e modelli organizzativi*, in *Rivista 231*, 2006, pag. 199 e ss;

CARMONA A., *La responsabilità degli enti: alcune note sui reati presupposto*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2003, pag. 995 e ss;

CARMONA A., *Premesse a un corso di diritto penale dell'economia. Mercato, regole e controllo penale nella postmodernità*, Padova, 2002, pag. 200 e ss;

CARNELUTTI F., *Il danno e il reato*, Padova, 1926, pag. 52

CARNEVALE E., *Il reato contro l'Erario*, in *La legge,* 1906, pag. 1540 e ss;

CARTONI B., *Natura giuridica delle soglie di punibilità in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 130 e ss;

CASAROLI G., *Le misure di prevenzione patrimoniali tra accertamento del fatto e valutazione degli indizi*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di E. DOLCINI – C.E. PALIERO, Milano, 2006, pag. 2224 e ss;

CAVALIERE A., *Riflessioni sul ruolo dell'offensività nella teoria del reato costituzionalmente orientata*, in *Costituzione, diritto e processo penale*, a cura di G. GIOSTRA – G. INSOLERA, Milano, 1988, pag. 133 e ss;

CAVALLINI S., *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in www.penalecontemporaneo.it, 20 luglio 2015;

CAVALLINI S., *(Auto)riciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti: trapianto indolore o crisi di rigetto?*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2015, pag. 667 e ss;

CELOTTO A., *La prevenzione speciale, i principi costituzionali e le garanzie europee*, in *Misure di prevenzione*, a cura di S. FURFARO, Torino, 2013, pag. 23 e ss;

CENTORE P., *L'abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1025 e ss;

CENTORE P., *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag.420 e ss;

CENTORE P., *Il ritorno al passato delle sanzioni tributarie*, in *L'Iva*, 2004, pag. 91 e ss;

CERQUA L.D., *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco*, 2001, pag. 8960;

CERQUETTI G., *Il controllo costituzionale della scelta della sanzione*, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir.*, 1987, pag. 286;

CHIARAVIGLIO G., *L'applicabilità della confisca obbligatoria per equivalente del profitto nei reati tributari: le incoerenze della misura*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, pag. 433 e ss;

CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010, pag. 1727;

CIPOLLINA S., *I comportamenti abusivi sfuggono alla rete*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 Maggio 1998;

CISTERNA A., *La natura promiscua della confisca tra misura di sicurezza e sanzione punitiva in rapporto alle nuove tecniche sanzionatorie della criminalità del profitto*, in *La giustizia patrimoniale penale*, Torino, 2011, pag. 49 e ss;

CIVELLO G., *La confisca di prevenzione come "nuova pena"*, in *Le associazioni di tipo mafioso*, Torino, 2015, pag. 208 e ss;

CIVELLO G., *La sentenza Taricco della Corte di Giustizia: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato*, in *Arch. Pen.*, 2015, n. 3;

CIVELLO G., *La sentenza "Spinelli" sulla confisca di prevenzione: resiste l'assimilazione alle misure di sicurezza, ai fini della retroattività della nuova disciplina normativa*, in *Arch. Pen.,* 2015, pag. 343 e ss;

CIVELLO G., *La sentenza Varvara c. Italia "non vincola" il giudice italiano: dialoghi fra Corti o monologo fra le Corti?*, in *Arch. Pen.*, 2015, n.1;

COALOA F.T., *Frodi carosello: le Sezioni Unite escludono il concorso tra i reati di frode fiscale e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato*, in *Rubr. Dir. pen. Trib.*, 2011, pag. 77 e ss;

COCCO G., *L'illecito degli enti dipendente da reato e il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2004, pag. 90 e ss;

COFFEE J.C., *Paradigms lost: The blurring of The Criminal and the Civil law Models- And What can be done about it,*in *Yale Law Journal*, 1991, pag. 1875;

COLAPIETRO C., *Alla ricerca di un <<Welfare State>> sostenibile: il Welfare generativo*, in *Diritto e società*, 2014, pag. 19 e ss;

COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011, pag. 46 e ss;

COLETTA M.S., *La legalità penale nel sistema europeo dei diritti* fondamentali, in C. E. PALIERO – F. VIGANO' (a cura di) *Europa e diritto* penale, Milano, 2013, pag. 280 e ss;

COLLA G., *Osservazioni a Cass. Pen., 7 giugno 2011, Sez. III, n. 28731*, in *Giur. It.*, 2012, pag. 669;

COLLURA M., *Eventi*, Milano 2001, pag. 336-353;

COMUCCI P., *Il sequestro e la confisca nella legge antimafia*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.* 1985, pag. 84;

CONSORTE F.- GUERINI T., *Reati associativi e responsabilità degli enti: profili dogmatici e questioni applicative*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2013, pag. 265 e ss;

CONTE G., *Poteri di accertamento, misure patrimoniali e sanzioni amministrative antimafia*, in *Foro it.*, 1984, pag. 262;

CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e risparmio lecito d'imposta*, in *Dir. Prat. Trib*., 2016, pag. 1407 e ss;

CONTRINO A., *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, pag. 489;

COPPA D. – SAMMARTINO C., *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, 1989, pag. 421 e ss;

COPPI F., voce *Plagio*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1983, pag. 932;

CORASANTI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, pag. 465 e ss;

CORDEIRO GUERRA R. –DORIGO S., *<<Voluntary disclosure>> e sanzioni penali*, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 2094 e ss;

CORDEIRO GUERRA S., *Reati fiscali ed autoriciclaggio*, in *Rass. Trib.*, 2016, pag. 316 e ss;

CORDEIRO GUERRA R., *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, pag. 116 e ss;

CORDEIRO GUERRA R., *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. Trib., 2000, pag. 395 e ss;

CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, pag. 295;

CORRADO L.R., *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 951;

CORSO P., *La particolare tenuità del fatto può essere riconosciuta anche per un illecito penal-tributario*, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 1451 e ss;

CORSO P., *Un'elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1074 e ss;

CORSO P., *Frode fiscale e truffa aggravata: la specialità esclude la responsabilità degli enti*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 590 e ss;

CORSO P., La confisca "per equivalente" non è retroattiva, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 1775;

CORSO P., *La tutela penale della pretesa tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2001, pag. 439 e ss;

CUPELLI C., *Il caso <<Taricco>> e il controlimite della riserva di legge in materia penale*, in *Rivista AIC*, 2016, pag. 23 e ss;

CUPELLI C., *Commento agli artt. 1, 5, 8, 9 ,11 ,12 ,13, 14, 15, 16, 17 e 18 del d.lgs. n. 74/2000*, in T. PADOVANI, (a cura di), in *Leggi penali complementari*, Milano, 2007, pag. 1016 e ss;

CUPELLI C., *Il delitto di omessa dichiarazione alla prova delle sezioni unite: profili intertemporali per il nuovo diritto penale tributario*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 550 e ss;

D'ALESSANDRO F., *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen e proc.*, 2014, pag. 614 e ss;

D'ARCANGELO F., *Gli effetti penali della <<voluntary disclosure>> e la responsabilità da reato degli enti* , in *Riv. 231*, 2015, pag. 20;

D'ARCANGELO F., *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/2010*, in *Resp. Amm. delle società e degli enti*, 2011, pag. 125 e ss;

D'ARCANGELO F., *Frode fiscale e riciclaggio*, in *Riv. Dir. comm*., 2011, pag. 331 e ss;

D'ARCANGELO F., *Abuso dello schermo societario, utilizzo strumentale dell'ente e logica sanzionatoria del d.lgs. 231/2001*, in *Resp amm. delle società e degli*

enti, 2009, p. 7 e ss;

D'ASCOLA V. N., *Il progressivo sdoppiamento della confisca come risposta dell'ordinamento al fatto-reato e come strumento di controllo delle manifestazioni sintomatiche di pericolosità "patrimoniale"*, in *La giustizia patrimoniale penale*, Torino, 2011, pag. 125 e ss;

D'ASCOLA V. N., *Un codice non soltanto antimafia. Prove generali di trasformazione del sistema penale*, in *Arch. Pen.*, 2012, pag. 799 e ss;

D'AVIRRO A. – GIGLIOLI M., *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. E proc.*, 2015, pag. 135 e ss;

D'AVIRRO A., *L'elusione entra a torto nell'illecito penale tributario*, in *Corr. Giur.*, 2012, pag. 493;

D'AVIRRO A.- GIGLIOLI M., *I reati tributari*, in *Diritto e processo penale oggi*, a cura di F.P. PALAZZO – G. SPANGHER, Milano, 2012;

D'AVIRRO A. - NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, pag. 28 e ss;

DE AMICIS G., *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: prime riflessioni degli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento italiano*, in www.penalecontemporaneo.it, del 30 giugno 2014;

DE FRANCESCO G., *Gli enti collettivi: soggetti dell'illecito o garanti di precetti normativi?*, in *Dir. pen. E proc.*, 2005, pag. 754 e ss;

DEL FEDERICO L., *Evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo fiscale*, in G. INSOLERA, R, ACQUAROLI (a cura di), *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale. Atti del convegno*, Jesi 22-23 ottobre 2004, Milano, 2005, p. 13 ss;

DEL FEDERICO L., *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 862 e ss;

DEL FEDERICO L., *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. TABET, Torino, 2000, pag. 11 e ss;

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 372 e ss;

DELITALA G., *Il dolo specifico nella nuova disciplina della frode fiscale*, in *Riv. It. Dir. pen.*, 1956, pag. 87 e ss;

DELLA RAGIONE L., *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario (prima parte)*, in *Studium Iuris*, 2016, pag. 166 e ss;

DELLA RAGIONE L., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo*

funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante, in *Cass. Pen.*, 2012 pag. 1096;

DELLA RAGIONE L., *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per reati tributari commessi nel suo interesse*, in www.penalecontemporaneo.it, del 4 febbraio 2011;

DELLA RAGIONE L., *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in www.penalecontemporaneo.it,13 novembre 2010;

DELLA VALLE E., *La deducibilità dei costi per servizi infragruppo*, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 3397 e ss;

DELMAS-MARTY M., *La matière pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal*, in *Rév. Sci. Crim.*, 1987, pag. 820 e ss;

DELL'OSSO A.M., *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche ed investigative*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2015, pag. 804 e ss;

DELL'OSSO A.M., *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2014, pag. 429 e ss;

DE MATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, pag. 113 e ss;

DE SANTIS G., *Le aporie del sistema di prevenzione patrimoniale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2016, pag. 109 e ss;

DE SIMONE G., *La responsabilità da reato degli enti nel sistema sanzionatorio italiano: alcuni aspetti problematici*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2004, pag. 657 e ss;

DE VERO G., *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, 2008;

DI AMATO A., *I reati tributari*, in A. DI AMATO – R. PISANO (a cura di) *Trattato di diritto penale dell'impresa,* Vol VII, Padova, 2002, pag. 249;

DI GIOVINE O, *Responsabilità degli enti per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio*, in G. LATTANZI (a cura di), *Reato e responsabilità degli enti,* Milano, 2010, pag. 29;

DI GIOVINE O., *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in G. LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2010, pag. 93;

DI GIOVINE O., *L'interpretazione nel diritto penale tra creatività e vincolo alla legge*, Milano, 2006, pag. 273 e ss;

DI GIOVINE O., *L'evoluzione dell'art. 25 Cost. nel pensiero del nuovo costituente*,

in *Cass. Pen.*., 1998, pag. 356 e ss;

DI GERONIMO P., *La Cassazione esclude l'applicabilità alle imprese individuali della responsabilità da reato prevista per gli enti collettivi: spunti di diritto comprato*, in *Cass. Pen.*, 2004, pag. 4046;

DIEZ PICAZO JIMENEZ L.M- NIETO MARTIN A., *Los derechos fundamentales en el derecho penal europeo*, Madrid, 2010;

DI LELLO FINUOLI M., *La* torsione *della confisca di prevenzione per la soluzione del* problema *dell'evasione fiscale*, in *Dir. pen. Cont. - Riv. Trim.*, 2015, pag. 287 ;

DI LENA S., *Giudice dell'esecuzione e confisca per valori ingiustificati: un principio di diritto "non innocuo" dal punto di vista costituzionale*, in *Ind. Pen.*, 2005, pag. 1205 e ss;

DI MARTINO A., *La sussidiarietà del sistema sanzionatorio penale: il significato delle soglie di punibilità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, *op. cit.*, pag. 14 e ss;

DI PINO S, *Gli effetti delle misure personali e patrimoniali di prevenzione nel codice antimafia*, in *Riv. Pol.*, 2013, pag. 237 e ss;

DI SIENA M., *Stock lending agreement: profili penali tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 221;

DI SIENA M., *Osservazioni in tema di inesistenza giuridica delle operazioni nel D.lgs. n. 74/2000*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pag. 35;

DOLCINI E., *Principi costituzionali e diritto penale alle soglie del nuovo millennio. Riflessioni in tema di fonti, diritto penale minimo, responsabilità degli enti e sanzioni*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1999, pag. 10 e ss;

DONELLI F., *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10*-bis *dello Statuto del Contribuente*, in *www.penalecontemporaneo.it*, dell'1 ottobre 2015;

DONINI M., *Il principio di offensività. Dalla penalistica italiana ai programmi europei*, in *Riv. Trim. dir. pen. Cont.*, 2013, pag. 4 e ss;

DONINI M., *L'eredità di Bricola e il costituzionalismo penale come metodo. Radici nazionali e sviluppi sovranazionali*, in *www.penalecontemporaneo.it*, del 21 giugno 2012, pag. 2;

DONINI M., *Democrazia e scienza penale nell'Italia di oggi: un rapporto possibile?*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2010, pag. 1067 e ss;

DONINI M, *Prospettive europee del principio di offensività*, relazione al Convegno di Parma *Verso un codice penale modello per l'Europa. La parte generale*, nei

giorni 29-30 settembre 2000 in *Offensività e colpevolezza*, a cura di CADOPPI, Padova, 2002, p 109-141;

DONINI M., *Selettività e paradigmi della teoria del reato*, in *Riv. it. dir. e proc. pen*., 1997, p. 375;

DONINI M., *Le condizioni obiettive di punibilità*, in *Studium iuris*, 1997, pag. 592;

DOVA M., Ne bis in idem *e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in www.penalecontemporaneo.it, dell'11 dicembre 2014;

DUS A., *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, pag. 294;

DUS A., voce *Violazione tributaria*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1975, pag. 883 e ss;

DUS A., *La prescrizione dei reati in materia di tributi diretti*, in *Riv. Dir. fin.*, 1957, pag. 28;

EPIDENDIO T., *Reati tributari e sequestro ai fini di confisca di beni societari: un appunto a futura memoria in attesa delle Sezioni Unite*, in www.penalecontemporaneo.it, del 28 gennaio 2014;

EPIDENDIO T., *La confisca nel diritto penale e nel sistema della responsabilità degli enti*, Padova, 2011, pag. 201 e ss;

EPIDENDIO T., *Forza vincolante delle sentenze della Corte Europea dei diritti dell'uomo e del giudicato penale*, in *Dir. pen. Proc.*, 2007, pag. 94;

ESER A., *Strafgesetbuch Kommentar*, a cura di A. SCHONKE – H SCHRODER, Munchen, 2014, pag. 19;

ESER A., *Die strafrechten sanktionen gegen das eigentum. Dogmatische und rechpolitische untersuchungen zu einzehung. Unbrauchbarmachung und gewinverfall*, Tubingen, 1969 pag. 291 e ss;

ESPOSITO A., *Il diritto penale "flessibile". Quando i diritti umani incontrano i sistemi penali*, Torino, 2008, pag. 307 e ss;

FALCINELLI D., *Il sistema delle soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007;

FALSITTA V.E., *Istituto innovativo non assimilabile ad un condono*, in *Guida al dir*, 2015, n. 4;

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, *Parte Generale*, Padova, 2011, pag. 213;

FALSITTA G., *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 396 e ss;

FALSITTA G., *Natura delle disposizioni concernenti «norme per l'interpretazione di norme» e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib*., 2010, pag. 534 e ss;

FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 355;

FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali,* in G. MAISTO (a cura di), *Orientamenti attuali in materia di elusione ed abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 3 e ss;

FALSITTA G., *La tassazione dei proventi da reato nell'analisi della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 1123 e ss;

FALSITTA G., *La responsabilità penale del contribuente*, in *Il fisco*, 1983, pag. 2516;

FANTOZZI A., *L'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1965, pag. 21 e ss;

FASSI E., *Crisi di liquidità nell'impresa e responsabilità penale: considerazioni sull'elemento soggettivo*, in *Riv. Pen.*, 2016, pag. 204 e ss;

FEDELE A., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti costituzionali dell'imposizione*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. MELIS – L. SALVINI, Padova, 2014 pag. 13 e ss;

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 162 e ss;

FEINBERG J., The moral limits of the criminal law, New York- Oxford, 1984;

FERLAZZO NATOLI L, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del presupposto di fatto del tributo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, pag. 454;

FERNANDEZ G. D., *Bien juridico y sistema del delito*, Buenos Aires, 2004, pag. 97 e ss;

FERRANTI G., *La nuova disposizione anti-elusiva sul "dividend washing"*, in *Corr. Trib.*, 2005, pag. 3291 e ss;

FERRARELLA L., *La confisca agli eredi, un'arma a doppio taglio*, in www.penalecontemporaneo.it, del 12 dicembre 2014;

FERRE' OLIVE' J. C., *El bien juridico protegido en los delitos tributarios*, in *Revista Penal*, 2014, pag. 91 e ss;

FERRONI B., *Responsabilità amministrativa degli enti, reati tributari e autoriciclaggio*, in *Il Fisco,* 2015, pag. 2656 e ss;

FEUERBACH F., *Lerhbuch des gemeinen in Deutschland geltenden peinlichen Rechts*, V ed., Geissen, 1812;

FIANDACA G., *Sul bene giuridico. Un consuntivo critico*, Torino, 2014, pag. 58 e ss;

FIANDACA G., *Il progetto per la riforma delle sanzioni patrimoniali della Commissione Fiandaca*, in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, Milano, 2008, pag. 575 e ss;

FIANDACA G., *Confisca dei patrimoni illeciti*, in *Criminalità transnazionale fra esperienze europee e risposte penali globali*, Atti del III convegno internazionale promosso dal centro di studi giuridici "Francesco Carrara" (Lucca, 24-24 maggio 2002), Milano, 2005;

FIANDACA G., *L'offensività è un principio codificabile*, in *Foro it.*, 2001, pag. 7 e ss;

FIANDACA G., *Misure di prevenzione (profili sostanziali)*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, 1994, pag. 108 e ss;

FIANDACA G., *Il "bene giuridico" come problema teorico e come criterio di politico criminale*, in *Diritto penale in trasformazione* a cura di G. MARINUCCI – E. DOLCINI, Milano, 1985, pag. 139 e ss;

FIANDACA G., *Osservazioni a Sez. I, 7 agosto 1984,* in *Foro It.*, 1984 cc. 273 e ss;

FIANDACA G. – E. MUSCO, *Diritto penale, parte speciale. I delitti contro il patrimonio*, Vol. II, Tomo I, Bologna, 2012, pag. 174 e ss;

FIANDACA G.- MUSCO E., *Diritto Penale. Parte Generale*, Bologna, 2009;

FICARI V., *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'ICI!*, in *Boll. Trib.*, 2010, pag. 574 e ss;

FILIPPI L., *Il sistema delle misure di prevenzione dopo la <<controriforma>> del 2008*, in *Atti dell'incontro di studi tenuto dal CSM, 24-26 settembre 2008*, in *www.csm.it*;

FINOCCHIARO S., *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e soggettiva inesigibilità*, nota a margine della sentenza del Tribunale di Milano, sentenza 15 dicembre 2015 n. 13701, in www.penalecontemporaneo.it del 23 marzo 2016;

FINOCCHIARO S., *Abolitio criminis e reati tributari "sotto-soglia": uno dei primi provvedimenti di revoca del giudicato*, in www.penalecontemporaneo.it del 16

febbraio 2016;

FINOCCHIARO S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su sequestro e confisca*, in www.penalecontemporaneo.it, del 14 dicembre 2015;

FINOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. n. 158/2015*, in www.penalecontemporaneo.it, del 9 ottobre 2015;

FINZI E., *L'officina delle cose*, Milano, 2013, pag. 20;

FIORE S., *La teoria generale del reato alla prova del processo. Spunti per una ricostruzione integrata del sistema penale*, Napoli, 2007, pag. 9

FIORE S.., *Il contributo della giurisprudenza all'evoluzione del principio di offensività*, in *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, a cura di G. VASSALLI, Napoli, 2006, pag. 91 e ss;

FIORELLA A., *La colpa dell'ente per la difettosa organizzazione generale*, in F. COMPAGNA (a cura di), *Responsabilità individuale e responsabilità degli enti negli infortuni sul lavoro*, Napoli, 2012, p. 267 ss;

FIORELLA A., voce *Reato in generale*, in *Enc. Dir.*, Milano, XXXVIII, 1987, pag. 797 e ss;

FIUMARA A., *Giusto titolo*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1970, pag. 615 e ss;

FLICK G.M., *Elogio del patrimonio. Cultura, arte e paesaggio nella Costituzione italiana*, Roma- Città del Vaticano, 2016;

FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su tema europeo*, *Lectio magistralis al dottorato Diritto ed Impresa - "Europa, mercato, giustizia" - Università LUISS, 25 giugno 2014*, in www.penalecontemporaneo.it, del 14 settembre 2014;

FLICK G.M, *Reati fiscali, principio di legalità e "ne bis in idem": variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 939 e ss;

FLICK G.M., *Il principio di legalità: variazioni sul dialogo fra Corte di Giustizia, Corte Europea dei diritti dell'uomo e Corte Costituzionale italiana*, in *Rivista AIC*, 2014, pag. 4 e ss;

FLICK G.M., *Mafia e imprese, vent'anni dopo Capaci, Via D'Amelio, Mani pulite. Dai progressi nella lotta al crimine organizzato, ai passi indietro nel contrasto alla criminalità economica e alla corruzione*, in *Le Società*, 2013, pag. 505 e ss;

FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giur. Comm.*, 2012, pag. 177 e ss;

FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, in *Giur. Comm.*, 2011, pag. 485;

FLICK G.M., *Brevi note sulla prospettiva di tassazione dei proventi da reato*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1994, pag. 118 e ss;

FLICK G.M.- NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? ("Materia penale", giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse)*, in *Riv. Soc.*, pag. 953 e ss;

FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato, in Riv. Trim. dir. pen.econ.*, 2011, pag. 869 e ss;

FLORA G., *Le sanzioni punitive nei confronti delle persone giuridiche: un esempio di <<metamorfosi>> della sanzione penale?*, in *Dir. pen. E proc.*, 2003, pag. 1399 e ss;

FLORA G., *Profili penali in materia d'imposte dirette ed IVA*, Padova, 1979, pag. 199 e ss;

FOFFANI L., *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622)*, in *I nuovi reati societari; diritto e processo*, a cura di GIARDA – SEMINARA, Padova, 2002, pag.292 e ss;

FOFFANI L., *Verso un nuovo diritto penale societario: i punti critici della legge delega*, in *Cass. Pen.*, 2001, pag. 3246;

FONDAROLI D., *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007;

FORNACIARI M.B., *Il principio di legalità penale tra il primato del diritto europeo ed i controlimiti, aspettando la Corte Costituzionale*, in *La giust. Pen.*, 2016, pag. 175 e ss;

FORNARI L, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale moderno*, Padova, 1997;

FRANSONI G., *Spunti in tema di abuso del diritto e "intenzionalità" dell'azione*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 403;

FURCINITI G. – FRUSTAGLI G., *Il sequestro e la confisca dei patrimoni illeciti nell'Unione Europea*, Milano, 2016;

FURFARO S., *In tema di superamento delle presunzioni nel giudizio di prevenzione*, in *Giur. it.*, 2013, pag. 1656 e ss;

FURFARO S., voce *"Misure di prevenzione patrimoniali"*, in *Dig. Disc. Pen.*, 2005, pag. 886;

GAETA P., Grande Stevens c. Italia, *il "non detto" delle sentenze*, in *Quad. Cost.*,

2014, pag. 740 e ss;

GALGANO F., *Trattato di diritto civile*, Padova, 2015, pag. 941 e ss;

GALLO E., voce *Misure di prevenzione*, in *Enc. Giur.*, 1990, pag. 15;

GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *La responsabilità dell'impresa*, Milano, 2006, pag. 310;

GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 321 e ss;

GALLO F., *Elusione, risparmio di imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, pag. 377;

GALLO F., *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. Comm.*, 1984, pag. 279 e ss;

GALLO M., *I reati di pericolo*, in *Foro Pen.*, 1969, pag. 8 e ss;

GALLO S., *La sistematica dei nuovi principi generali in materia di sanzioni tributarie*, in *Il Fisco*, 1998, pag. 44;

GAMBARDELLA M., *Il <<ritorno>> del delitto di false comunicazioni sociali: tra fatti materiali rilevanti, fatti di lieve entità e fatti di particolare tenuità*, in *Cass. Pen.*, 2015, n. 1723 e ss;

GAMBERINI A., *La crisi della tipicità. Appunti per una riflessione sulla trasformazione delle giustizia penale*, in www.penalecontemporaneo.it,, del 4 aprile 2016;

GAROFOLI R., *Costituzione economica, trasformazioni in atto del modello economico e tendenze evolutive del sistema prevenzionistico*, in *Giur. Cost.*, 1996, pag. 3890 e ss;

GARUTI G., *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Padova, 2002;

GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009, pag. 82-84;

GEMELLI A., *Osservazioni di carattere criminologico*, in *Osservazioni intorno al <<Progetto preliminare del codice penale*, Milano, 1950, pag. 52;

GENNAI S. - TRAVERSI A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, pag. 42 e ss;

GENNAI S. – TRAVERSI A., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000;

GENTILE F.S., *Il possesso*, Torino, 1965;

GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed*

abuso del diritto, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 2013, n. 1, pag. 462;

GIALANELLA A. , *Lo Stato di diritto e la sua difficile antimafia: la questione penalistica della sanzione patrimoniale, la razionalità del garantismo penale e l'orizzonte di una possibile riforma, Difficile antimafia*, a cura di M. VALLEFUOCO- A. GIALANELLA, Roma, 2002, pag. 90;

GIALANELLA A., *Prevenzione patrimoniale e strategia dell'actio in rem": la pericolosità "in sè" della cosa, la sospensione provvisoria dell'amministrazione dei beni e la ricchezza "contigua"*, in *Riv. Trim. diri. Pen. ec.*, 2001, pag. 299 e ss;

GIALANELLA A., *Su di un diritto penale dei patrimoni tra <<classicità>> e <<modernità>>*, in *Pol. Dir.*, 2000, pag. 123 e ss.

GIALANELLA A.., *Patrimoni di mafia. La prova, il sequestro, la confisca, le garanzie*, Napoli, 1998, pag. 102;

GIANGRANDE G., *La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2013, pag. 20173 e ss

GIANNITI P., *Concetti civilistici nel diritto penale*, in *Critica Penale*, 2001, pag. 121 e ss;

GIORDANO L., *In tema di confisca per equivalente di <<beni futuri>>*, in www.penalecontemporaneo.it, del 14 marzo 2016;

GIORGIANNI V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, pag. 109;

GIOVANNINI A., *Proventi e costi di reato in generale nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. GIOVANNINI- A. DI MARTINO – E. MARZADURI, Milano, 2016. pag. 916;

GIOVANNINI A., *Abuso del diritto e sanzioni amministrative*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI, Milano, 2016, pag. 981;

GIOVANNINI A., *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 508 e ss;

GIOVANNINI A., *Principio di specialità e illecito tributario*, in *Atti del convegno del 9-10 marzo 2000*, Milano, pag. 2;

GIOVANNINI A., *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010 pag. 984 e ss;

GIUNTA F., *I nuovi illeciti penali ed amministrativi riguardanti le società commerciali*, Torino, 2002;

GIUNTA F., *La riforma dei reati societari ai blocchi di partenza. Prima lettura del d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61(prima parte)*, in *Studium iuris*, 2002, pag. 705;

GIUNTA F., *Quale futuro per le false comunicazioni sociali?*, in *Cass. Pen.*, 2001, n. 931 e ss;

GLENDI C., *Voluntary disclosure: le rapide procedure (per il purgatorio più o meno salvifico o il suicidio sanzionatorio del peccatore fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, pag. 918 e ss;

GOLINO S., *Confisca per equivalente in materia di reati tributari: una sentenza chiarificatrice della Cassazione*, in *Il Fisco*, 2013, pag. 830 e ss;

GONZALEZ CUSSAC E., *Compendio de derecho penale*, Valencia, 2004, pag. 629 e ss;

GOYTISOLO J., *Paysages despues de la batalla*, Parigi, 1982;

GRASSO G., *Commento all'art. 200 c.p.*, in *Commentario sistematico del codice penale*, a cura di M. ROMANO – G. GRASSO – T. PADOVANI, Milano, 2011, pag. 455 e ss

GRASSO G., *Il* corpus iuris *e le prospettive di formazione di un diritto penale dell'Unione Europea*, Milano, 1997, pag. 24;

GRASSO G., *Sub art 240* in *Commentario sistematico al codice penale,* a cura di M.ROMANO- G.GRASSO- T. PADOVANI, Milano, 1994, p. 526 e ss;

GROSSO C.F., *Frode fiscale e riciclaggio: nodi centrali di politica criminale nella prospettiva comunitaria*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1992, pag. 1277 e ss;

GROSSO C.F., *L'evasione fiscale- Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, pag. 4 e ss;

GUERRINI R., *La responsabilità da reato degli enti*, Milano, 2006, pag. 222 e ss;

GULLO A., *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, in *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2016, pag. 3017 e ss;

GULLO A., *Autoriciclaggio*, voce per il libro dell'anno Treccani 2016, in www.penalecontemporaneo.it, del 21 dicembre 2015;

HARRIS D.-O'BOYLE M.-WARBRICK C., *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, 2009, pag. 204 e ss.;

HASSEMER W., *Produktverantwortung im modern Strafrecht*, Heidelberg, 1996.

HASSEMER W., *Spunti per una discussione sul tema "Bene giuridico e riforma della parte speciale*, in *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, a cura di A. STILE, Napoli, 1985, pag. 367;

HASSEMER W., *Il bene giuridico nel rapporto di tensione tra Costituzione e diritto naturale*, in *Dei delitti e delle pene*, 1984, pag. 109 e ss;

HENSEL A., *Diritto tributario*, trad. it., di D. JARACH, Milano, 1956, pag. 146-148;

HOBBES T., *Il Leviatano*, 1651 – edizione Rizzoli, Milano, 2012;

IACOVIELLO F.M., *Fallimento e sequestri penali*, in *Fall.*, 2005, pag. 1265 e ss;

IELO P, *La confisca obbligatoria tra art. 322-ter c.p. e art. 19 d.lgs. n. 231/2001*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2011, pag. 39;

IELOP., *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida al Diritto*, 2010, pag. 22 e ss

IELO P., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231*, 2007, pag. 7 e ss;

IGLESIAS PUJOL L., *La Hacienda Publica como bien juridico protegido: contabando y delito fiscal*, Barcelona, 1982, pag. 254 e ss;

INGRASSIA A., *Le caleidoscopiche ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in www.penalecontemporaneo.it, 11 maggio 2015;

INSOLERA G., *Guardando nel caleidoscopio. Antimafia, antipolitica, potere giudiziario*, in *Ind. Pen.*, 2015, pag. 223 e ss;

INSOLERA G., *Principio di eguaglianza e controllo di ragionevolezza sulle norme penali*, in *Introduzione al sistema penale*, a cura di G. INSOLERA – N. MAZZACUVA – M. PAVARINI –M. ZANOTTI, Torino, 1997, pag. 264 e ss;

INSOLERA G., *Reati artificiali e principio di offensività: a proposito di una ordinanza della Corte Costituzionale sull'art. 1 quarto comma l. 516/1982*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1990, pag. 733;

IORIO A. – MECCA S., *Nuovi rapporti tra pagamento del debito tributario e reati*, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 4463 e ss;

IORIO A- MECCA S, *Effetti penale della voluntary disclosure*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 723 e ss;

IZZO G., *La frode fiscale quale possibile presupposto del riciclaggio*, in *Il Fisco*, 1996, pag. 5291 e ss;

JESCHECK H., *Possibilità e limiti di un diritto penale per la protezione dell'Unione Europea*, in *Ind. Pen.*, 1998, pag. 22 e ss;

KELSEN H., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1999, pag. 56;

LAMPIS G., *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1932, pag. 17;

LANZI A., *Il possesso in diritto penale, la posizione di Nuvolone e la <<soluzione generale>> del problema*, in *Studi Nuvolone*, I, Milano, 1991, pag. 43 e ss;

LA ROSA S., *Elusione e anti-elusione fiscale nel sistema delle fonti del* diritto, in *Riv. Dir. trib.*, 2010, pag. 800 e ss;

LAVARINI B., *Corte Europea dei diritti umani e* ne bis in idem*: la crisi del doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. Pen. E Proc.*, 2015, pag. 82 e ss;

LEGGIERO A., *Misure di sicurezza e prevenzione nel nostro ordinamento*, in *Riv. Pen.*, 2013, pag. 262;

LEMME F., *La frode fiscale*, Napoli, 1984, pag. 12 e ss;

LEO M., *Raddoppio dei termini e voluntary disclosure: tutto risolto?*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 2017 e ss;

LISZT F., *La teoria dello scopo nel diritto penale* trad. it., Milano, 1962, pag. 42 e ss;

LISTZ F., *Lehrbuch des deutschen Strafrechts*, Berlino, 1905, pag. 140 e ss;

LISTZ F. *Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopadie der Rechtswissenscahft*, in *Zstw*, 1888, pag. 138 e ss;

LO MONTE E., *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenza di riforme*, Padova, 1996, pag. 215 e ss;

LORENZETTO E., *Sequestro preventivo* contra societatem *per un valore equivalente al profitto del reato*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 2008, pag. 1790;

LOSAPPIO G., *La confisca "speciale". Tensioni con i principi costituzionali in materia penale*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2008, pag. 425 e ss;

LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. Dir. trib.*, 2009, I, pag. 61;

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2011, pag. 326;

LUPI R., *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996;

LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. Trib.*, 1995, pag. 409;

MAIELLO V., *Prove di resilienza del* nullum crimen*. Taricco vs. controlimiti*, in

Cass. Pen., 2016, pag. 1250;

MAIELLO V., *Profili sostanziali: le misure di prevenzione personali*, in *Giur. it.*, 2015, pag. 1523 e ss;

MAIELLO V., *Confisca, CEDU e Diritto dell'Unione tra questioni risolte ed altre ancora aperte*, in www.penalecontemporaneo.it del 3 aprile 2012, pag. 46 e ss;

MAIWALD M., *Conocimento del illicito y dolo en derecho penal tributario*, Buenos Aires, 1997, pag. 28;

MALINVERNI A., *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, pag. 130 e ss;

MALVAREZ PASQUAL L.A., *La funcion tributaria en el marco de lo Estado Social y Democratico de derecho*, in *Rev. Esp. Der. Fin.*, 2001, pag. 307 e ss;

MAMBRIANI A., voce *Reati tributari*, in *Dir. Pen. Proc.*, XI, Torino, 2000, pag. 140 e ss;

MANACORDA S., *Per la Corte di Giustizia le frodi gravi in materia di IVA si prescrivono troppo in fretta: note minime a prima lettura della sentenza <<Taricco>>*, in *Arch. Pen.*, 2015, pag. 24 e ss;

MANACORDA S., *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e CEDU: una nuova topografia delle garanzie penalistiche in Europa?*, in *La Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, a cura di V. MANES – V. ZAGREBELSKY, Milano, 2011, pag. 147 e ss;

MANDUCHI A., *Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell'illecito penale*, in *Ind. Pen.*, 2003, pag. 1210;

MANES V., *La svolta Taricco e la potenziale <<sovversione del sistema>>: le ragioni dei controlimiti*, in www.penalecontemporaneo.it, del 6 maggio 2016;

MANES V, *La "confisca senza condanna" al crocevia Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione di innocenza*, in www.penalecontemporaneo.it, del 13 aprile 2015;

MANES V., *L'ultimo imperativo della politica criminale:* nullum crimens sine confiscatione, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 2015, pag. 1259 e ss;

MANES V., *Art.7,*in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, a cura di S.BARTOLE – P. DE SENA – V. ZAGREBELSKY, Padova, 2012, pag. 272 e ss;

MANES V., *Introduzione. La lunga marcia della Convenzione europea ed i "nuovi" vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in V. MANES-V. ZAGREBELSKY (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano,* Padova, 2012. pag. 38 e ss;

MANES V., *Il principio di offensività tra codificazione e previsione costituzionale*, in *Meritevolezza di pena e logiche deflattive*, a cura di G. DE FRANCESCO – E. VENAFRO, Torino, 2002, pag. 20;

MANES V., *I recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale in materia di offensività e ragionevolezza*, in www.penalecontemporaneo.it, del 10 ottobre 2011;

MANES V., *La confisca <<punitiva>> tra Corte Costituzionale e CEDU: sipario sulla <<truffa delle etichette>>*, in *Cass. Pen.*, 2011, pag. 534 e ss;

MANES V., *Il principio di offensività. Canone di politica criminale, criterio ermeneutico, parametro di ragionevolezza*, Torino, 2005, pag. 129 e ss;

MANGIARACINA A., *Cooperazione giudiziaria e forme di confisca*, in *Dir. pen. E proc.*, 2013, pag. 236 e ss;

MANGIONE A., *Il volto attuale della confisca di prevenzione: riflessioni a margine dei "pacchetti-sicurezza"*, in *Scenari di mafia. Orizzonte criminologico e innovazioni normative*, a cura di G. FIANDACA – G. VISCONTI, Torino, 2010, pag. 265;

MANGIONE A., *Le misure di prevenzione antimafia al vaglio dei principi del giusto processo: riflettendo sull'art. 11 Cost.- Le misure di prevenzione patrimoniali dopo il "pacchetto sicurezza"*, a cura di F. CASSANO, Lecce, 2009, pag. 13 e ss;

MANGIONE A., *La misura di prevenzione patrimoniale fra dogmatica e politica criminale*, Padova, 2001;

MANGIONE G., *Per una nozione unitaria di frode fiscale*, in *Giur. It.*, 1974, pag. 1551;

MANNA A., *Il diritto delle misure di prevenzione*, in *Misure di prevenzione*, a cura di S. FURFARO, Torino, 2013, pag. 3 e ss;

MANNA A., *Corso di diritto penale*, Padova, 2012, pag. 56 e ss;

MANNA A., *Il bene giuridico tutelato nei delitti di riciclaggio e reimpiego: dal patrimonio all'amministrazione della giustizia, sino all'ordine pubblico e all'ordine economico*, in A MANNA (a cura di), *Riciclaggio e reati connessi all'intermediazione mobiliare*, Torino, 2000, pag. 53;

MANNA A., *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: il punto di vista del penalista*, in *Cass. Pen.*, 2003, pag. 1105 e ss;

MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2000, pag. 119 e ss;

MANTONAVI F., *La non punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Giust. Pen.*,

2015, pag. 257 e ss;

MANTOVANI F., *Il principio di offensività nello schema di delega legislativa per un nuovo codice penale*, in AA. VV., *Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996, pag. 91 e ss

MANTOVANI F., *Il principio di offensività del reato nella Costituzione*, in *Aspetti e tendenze del diritto costituzionale. Scritti in onore di Costantino Mortati*, Milano, 1977, pag. 445 e ss;

MANZONI I, *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, pag. 717 e ss;

MARANDOLA A., *Congelamento e confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione Europea: la nuova direttiva 2014/42/UE*, in *Arch. Pen.*, 2016, pag. 79 e ss;

MARCHETTI P., *Modello dualistico in panne*, in *Il sole 24 ore*, 2003, pag. 23 e ss;

MARELLO E., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, pag. 274 e ss;

MARCHESELLI A., *Tecniche di aggressione dei profitti dell'economia fiscalmente infedele: la confisca <<penale>>tra efficacia preventiva e tutela dei diritti fondamentali*, in www.penalecontemporaneo.it, del 24 dicembre 2015;

MARCHESELLI A., *Abuso del diritto e penale-tributario: il caso della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, pag. 574 e ss;

MARCHESELLI A., *Elusione, buona fede e principi di diritto triburario*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 416;

MARCHESELLI A., *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001, pag. 17 e ss;

MARCHESELLI A., *Legittimità costituzionale, responsabilità penale e problemi applicativi della tassazione dei proventi illeciti*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1997, pag. 545 e ss;

MARCHETTI F., *Bruno Visentini, gli studi e le riforme*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, pag. 178 e ss;

MARIANI E., *Crisi del sistema sanzionatorio e prospettive evolutive*, Roma, 2015;

MARINI G., voce *Possesso (Diritto penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, 1995, apg. 630;

MARINUCCI G., *La responsabilità penale delle persone giuridiche. Uno schizzo storico-dogmatico*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2007, pag. 445 e ss;

MARINUCCI G., *Relazione in sintesi*, in *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Padova, 2003, pag. 307 e ss;

MARINUCCI G., Societas puniri potest: *uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2003, pag. 1193 e ss;

MARINUCCI G., *Falso in bilancio: con la nuova legge delega avviata una depenalizzazione di fatto*, in *Guida al diritto*, 2001, pag. 10 e ss;

MARINUCCI G., *Tecniche normative nella repressione penale degli abusi degli amministratori di società per azioni*, in *Il diritto penale delle società commerciali*, a cura di P. NUVOLONE, Milano, 1971, pag. 97 e ss;

MARONGIU G., *L'abuso di diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2013, I, pag. 366 e ss;

MARONGIU G. – MARCHESELLI S., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, pag. 25;

MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 374 e ss.;

MARRA G., *Truffa, (art. 640)*, in *Reati contro il patrimonio*, Torino, 2010, pag. 311 e ss;

MARTINES T., *Diritto costituzionale*, Milano, 2013, pag. 546 e ss;

MARTINEZ-BUJAN PEREZ C., *Derecho penal Economico y de la Empresa*, *Parte General*, Valencia, 2011, pag. 140 e ss;

MARTINEZ-BUJAN PEREZ C., *El delito de defraudacion tributaria*, in *Comentarios a la legislacion penal*, Tomo VII, Madrid, 1986, pag. 244 e ss;

MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di Diritto Penale, Parte speciale*, vol. XVII, Milano, 2010, p. 207;

MARZULLO F., *Riflessioni de iure condito et de jure condendo sulla responsabilità delle società per i reati fiscali di cui al d.lgs. n. 74/2000*, in G. SPAGNOLO, *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Milano, 2007, pag. 157 e ss;

MASIELLO C., (a cura di), *Voluntary disclosure*, *Guida pratica*, Milano, 2015;

MASSA M., voce *Confisca*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961;

MASULLO M.N., *Colpa penale e precauzione nel segno della complessità*, Napoli, 2012, pag. 235;

MASULLO M.N., *Aspettando l'offensività. Prove di scrittura del principio nelle*

proposte di riforma del codice penale, in *Cass. Pen.*, 2005, pag. 1772 e ss;

MASULLO M.N., *Le questioni intertemporali diventano di attualità anche per l'illecito penale tributario: alcune riflessioni sulla giurisprudenza delle Sezioni Unite*, nota a Cass. Sez. Un. Pen., 13 dicembre 2000, in *Foro it.*, 2001, pag. 323 e ss;

MAUGERI A.M., *La confisca di prevenzione: profili controversi nella più recente giurisprudenza*, in *Giur. It.,* 2015, pag. 1534 e ss

MAUGERI A.M., *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione ed autoriciclaggio. La confisca dei proventi dell'evasione fiscale o dei redditi leciti non dichiarati fiscalmente?*, in www.penalecontemporaneo.it del 2 marzo 2015;

MAUGERI A.M., *La confisca di prevenzione dinanzi alla Corte Costituzionale: ritorna la confisca ex art. 12 sexies D.L. 306/1992 come* tertium comparationis, in www.penalecontemporaneo.it del 12 febbraio 2015*;*

MAUGERI A.M., *La Suprema Corte pretende un uso più consapevole della categoria di impresa mafiosa in conformità ai principi costituzionali*, in www.penalecontemporaneo.it, del 26 gennaio 2015;

MAUGERI A.M*., La Direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell'Unione Europea tra garanzia ed efficienza: un "work in progress"*, in www.penalecontemporaneo.it del 19 settembre 2014;

MAUGERI A.M., *Le Sezioni Unite devono prendere posizione: natura della confisca antimafia; l'applicabilità del principio di irretroattività; la necessità della "correlazione temporale"*, in www.penalecontemporaneo.it del 7 aprile 2014;

MAUGERI A.M., *Un'interpretazione restrittiva delle intestazioni fittizie ai fini della confisca misura di prevenzione tra questioni ancora irrisolte (natura della confisca e correlazione temporale)*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 256 e ss;

MAUGERI A.M., *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia alla lotta all'evasione fiscale?*, in www.penalecontemporaneo.it del 9 marzo 2014;

MAUGERI A.M., *L'*actio in rem *assurge a modello di "confisca europea" nel rispetto delle garanzie Cedu? - Emendamenti alla Commissione Libe alla proposta di direttiva in materia di congelamento e confisca dei proventi del reato*, in www.penalecontemporaneo.it, del 17 luglio 2013;

MAUGERI A.M., *La confisca misura di prevenzione ha natura oggettivamente sanzionatoria e si applica il principio di irretroattività: una sentenza storica?*, in *Dir. pen. Cont. -Riv. Trim.*, 2013, pag. 352;

MAUGERI A.M., *Dall'*actio in rem *alla responsabilità da reato delle persone giuridiche: un'unica strategia politico-criminale contro l'infiltrazione criminale nell'economia?*, in G. FIANDACA – C. VISCONTI, *Scenari di mafia*, Torino,

2010, pag. 264 e ss;

MAUGERI A.M., *La riforma delle sanzioni patrimoniali: verso un'*actio in rem*?* , in *Misure urgenti in materia di sicurezza pubblica (d.l. 23 maggio 2008, n. 92 conv. In legge 24 luglio 2008, n. 125*, a cura di O. MAZZA – F. VIGANO', Torino, 2008, pag. 129 e e ss;

MAUGERI A.M., *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, Milano, 2008;

MAUGERI A.M., *La lotta contro l'accumulazione di patrimoni illeciti da parte delle organizzazioni criminali: recenti orientamenti*, in *Riv. Trim .dir. pen. ec.*, 2007, pag. 487 e ss;

MAUGERI A.M., *Commento alla legge 13 settembre 1982, n. 646 (art. 31), sub Misure di prevenzione patrimoniali*, in *Commentario breve alle leggi penali complementari*, a cura di F.C. PALAZZO, C.E. PALIERO, Padova, 2003, pag. 1408;

MAUGERI A.M., *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001;

MAUGERI A.M., *La sanzione patrimoniale fra garanzie ed efficienza*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1996, pag. 884;

MAZZA O., *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in www.penalecontemporaneo.it, del 25 gennaio 2013;

MAZZA L., *Le misure di prevenzione: un passato nebuloso, un futuro senza prospettive*, in *Riv. Pol.*, 1992, pag. 385 e ss;

MAZZACUVA F., *Un "hard case" davanti alla Corte Europea: argomenti e principi nella sentenza su Punta Perotti*, in *Dir. Pen. E Proc.*, 2009, pag. 1540 e ss;

MAZZACUVA N.- AMBROSETTI E.M., *Reato continuato*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, pag. 7 e ss;

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016;

MELIS G., *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, pag. 589 e ss;

MELIS G., *Gli interessi tutelati*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. GIOVANNINI, Milano, 2016, pag. 1306 e ss;

MELIS G.,*Trasferimento della residenza all'estero e elusione fiscale*, in G. MAISTO

(a cura di) *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, pag. 231 e ss;

MELIS G., *Sull' "interpretazione antielusiva", in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, pag 413 e ss;

MENARDO N., *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Giur. It.*, 2013, pag. 657 e ss;

MENDITTO F., *Le confische nella prevenzione e nel contrasto alla criminalità "da profitto" (mafie, corruzione, evasione fiscale),* in www.penalecontemporaneo.it del 2 febbraio 2015;

MENDITTO F. *L'attualità della pericolosità sociale va accertata, senza presunzioni, anche per gli indizi di mafia*, osservazioni a margine della sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I Pen., 11 febbraio 2014, in www.penalecontemporaneo.it, del 3 luglio 2014;

MENDITTO F., *La rilevanza dei redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione e nella confisca "allargata"*, in www.penalecontemporaneo.it del 9 marzo 2014;

MENDITTO F., *Le misure di prevenzione personali e patrimoniali*, Milano, 2012;

MENDITTO F., *L'applicazione disgiunta della misura patrimoniale dopo l'annullamento del decreto di irrogazione della misura personale e patrimoniale per mancanza di attuale pericolosità*, nota a Trib. Santa Maria Capua Vetere, del 2 maggio 2012, in www.penalecontemporaneo.it, dell'11 settembre 2012;

MENDITTO F., *La confisca di prevenzione nei confronti del "morto". Un non liquet della Corte Costituzionale, con rinvio a interpretazioni costituzionalmente orientate*, in www.penalecontemporaneo.it del 21 febbraio 2012;

MENDITTO F., *Sulla rilevanza dei redditi non dichiarati al fisco ai fini del sequestro e della confisca di cui all'art. 12-sexies del d.l. n. 306/92 conv. Dalla l. n. 356/92,* in www.penalecontemporaneo.it del 15 dicembre 2011;

MEOLI M., *La confisca nei reati tributari: limiti e possibilità di procedere per equivalente*, in *Il Fisco*, 2008, pag. 6142 e ss;

MEREU A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di un explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 1001 e ss;

MERLI A., *Introduzione alla teoria generale del bene giuridico. Il problema. Le fonti. Le tecniche di tutela penale*, Napoli, 2006, pag. 183 e ss;

MICCINESI M., *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in *Studi in onore di Enrico De*

Mita, Napoli, 2012, pag. 593-596;

MILITELLO V., *Le misure di prevenzione patrimoniali. Problemi attuali e prospettive di riforma*, Atti del convegno promosso dal centro studi C. Terranova, 1-2 Febbraio 2008, Palermo;

MILITELLO V., *Dogmatica penale e politica criminale in prospettiva europea*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2001, pag. 411 e ss;

MILITELLO V., *La responsabilità penale dell'impresa societaria e dei suoi organi in Italia*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1992, pag. 101 e e ss;

MIRTO P., *Un* novum genus *di confisca?*, in *Arch. Pen.*, 1947, pag. 381 e ss;

MOCCIA S., *La "lotta" alla criminalità organizzata – Difficile antimafia*, a cura di M. VALLEFUOCO- A. GIALANELLA, Roma, 2002, pagg. 167-172;

MOCCIA S., *Dalla tutela dei beni alla tutela di funzioni: tra illusioni post moderne e riflussi illiberali*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1995, pag. 32 e ss;

MOCCIA S., *Dalla tutela dei beni alla tutela di funzioni: tra illusioni postmoderne e riflessi illiberali*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1995, pag. 343;

MOCCIA S., *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988;

MOLINARI P.V., *Un passo avanti nella tutela dei terzi di buona fede titolari di un diritto reale di garanzia sui beni oggetto di confisca antimafia*, in *Cass. Pen.*, 2006, pag. 643 e ss;

MOLINARI P.V.- PAPADIA U., *Le misure di prevenzione. Nella legge fondamentale, nelle leggi antimafia e nella legge anti-violenza nelle manifestazioni sportive*, Milano, 2002;

MONGILLO V., *Reati tributari e riciclaggio: il problematico binomio lungo il "piano inclinato" della confisca*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, pag. 449 e ss;

MONGILLO V., *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca di identità: luci e ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2008, pag. 1764 e ss;

MONGILLO V., *La successione delle leggi penali alla prova del nuovo diritto penale tributario: un bilancio deludente in ordine all'efficacia dei criteri pensati per la materia, parzialmente mitigato dalla condivisibilità dell'orientamento recentemente assunto dalle Sezioni Unite*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 418 e ss;

MONFREDA N., *La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità*, Milano, 2006, pag. 95 e ss;

MONTANARA G., *L'art. 53 della Costituzione e l'oggetto giuridico dei nuovi reati tributari*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2001, pag. 513 e ss;

MONTEL A., voce *Possesso (diritto civile)*, in *Enc. Dir.*, 1966, pag. 333 e ss;

MONTESANO M., *Una precisazione in senso restrittivo della Cassazione in merito al catalogo dei reati presupposto: esclusione del concorso tra il delitto di frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato. Per la prima ipotesi non è ipotizzabile l'applicazione del regime previsto dal d.lgs. n. 231/2001,* in *Resp. Amm. soc.*, 2010, pag. 189 e ss;

MORMANDO V., *L'evoluzione storico-dommatica delle condizoni obiettive di punibilità*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1996, pag. 610;

MORONE F., *Reati fiscali e confisca di beni della società*, in *Guida al Diritto*, n. 28/2012, pag. 77;

MORTATI C., *Costituzione (dottrine generali e Costituzione della Repubblica italiana)*, in *Enc. Dir.*, 1962, pag. 139 e ss;

MOSCHETTI F., *Il principio democratico sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, pag. 3 e ss;

MUCCIARELLI F. –PALIERO C.E., *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in www.penalecontemporaneo.it, del 20 aprile 2015;

MUCCIARELLI F., *Qualche nota sul delitto di auto-riciclaggio*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2015, pag. 108 e ss;

MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di) *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, pag. 425;

MUNOZ CONDE F., *Derecho Penal – Parte General*, Valencia, 2015 pag. 88 e ss;

MUNOZ CONDE F., *Derecho Penal – Parte Special*, Valencia, 2013, pag. 80 e ss;

MURCIANO L., *La nuova responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 657 e ss;

MUSCO E.- ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012;

MUSCO E. –MASULLO M.N.,*I nuovi reati societari*, Milano, 2007, pag. 91;

MUSCO E., *Los biene juridicos en los delitos socioeconomicos, en particular en los delitos fiscales*, in Atti del XVI Congresso di Giustizia Penale, Huelva, Spagna, 11-12 marzo 2016.

MUSCO E., voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir.*., 2007, pag. 1053;

MUSCO E., *L'illusione penalistica*, Milano, 2004, pag. 150 e ss;

MUSCO E., *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2001, pag. 4769 e ss;

MUSCO E., *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Guardia fin.*, 1999, pag. 2463;

MUSCO E., *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974, pag 55 e ss;

NANULA G., *La lotta alla mafia. Strumenti giuridici, strutture di coordinamento, legislazione vigente*, Milano, 2009, pag. 35;

NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lg.s n. 74/2000*, Milano, 2000, pag. 198;

NEPPI MODONA G., voce *Reato impossibile*, in *Dig. Disc. Pen.* XII, Torino, 1996, pag. 260 e ss;

NICOSIA E., *La confisca, le confische: funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivi-applicativi*, Torino, 2012;

NICOSIA E., *Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e diritto penale*, Torino, 2006, pag. 65 e ss;

NIETZSCHE F., *Così parlo Zarathustra*, 1885;

NUVOLONE P., *Il diritto penale negli anni '70. La frode fiscale ed il falso in bilancio nella nuova legislazione*, Padova, 1982, pag. 280 e ss;

NUVOLONE P., *I principi generali del diritto penale tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1979, pag. 84;

NUVOLONE P., *Misure di prevenzione e misure di sicurezza*, in *Enc. Dir.*, XXVI, Milano, 1976, pag. 632 e ss;

NUVOLONE P., *La fissità della legge penale finanziaria*, in *Trent'anni di diritto e procedura penale*, a cura di P. NUVOLONE, II, Padova, 1969, pag. 1192;

NUVOLONE P., *Pluralità di delitti e pluralità di delinquenti*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1959, pag. 1084;

NUVOLONE P., *Il diritto penale del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 1955, pag. 14 e ss;

NUVOLONE P., *Ancora sul concetto di atti fraudolenti*, in *Riv. Dir. fin. sc. Fin.,*1952, pag. 361 e ss;

NUVOLONE P., *Il possesso nel diritto penale* Milano, 1942;

OCTAVIO DE TOLEDO E., *Los objectos de proteccion en los delitos contra las Hacienda Publica*, in *Delitos y infracciones contra la Hacienda Publica*, Valencia, 2009, pag. 69 e ss;

ODDONE M.T., *Sulla nozione di frode fiscale in generale e con riferimento all'imposta di fabbricazione sugli olii minerali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, pag. 648 e ss;

OMERO, *Odissea*, XI, trad. di I. PINDEMONTE;

PACCHIAROTTI F., *Spese di regia: criteri di deducibilità nell'evoluzione delle interpretazioni della prassi e della giurisprudenza*, in *Fiscalità Internazionale*, 2008, pag. 130 e ss;

PACIERI A. – TRABUCCHI A. – LUPI R., *Compravendita di azioni, derivati di copertura ed elusione fiscale sul c.d. "dividend washing"*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2007, pag. 981;

PADILLA ALBA H. – ROLDAN BARBERO H., *Manual de derecho penal*, Cordoba, 2010, pagg. 46-49;

PADOVANI T., *Jus non scriputm e crisi della legalità nel diritto penale*, Napoli, 2014, pag. 14;

PADOVANI T., *Tutela di beni e tutela di funzioni nella scelta tra delitto, contravvenzione e illecito amministrativo*, in *Cass. Pen.*, 1987, pag. 670 e ss;

PADOVANI T., *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1985, pag. 367 e ss;

PADOVANI T., *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dai nn. 1,2,3,4,5,6 dell'art. 4, legge n. 516/1982*, in *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di A. D'AVIRRO – E. DI NICOLA- G. FLORA - C.F. GROSSO – T. PADOVANI, Milano, 1982, pag. 199 e ss;

PAGLIARO A., *Relazioni logiche ed apprezzamenti di valore nel concorso di norme penali*, in *Atti nell'Accademia di Scienze, lettere e arti di Palermo*, 1977, XXXV, 335 ss;

PAIS-PASSINO G., *Contributo alla storia del possesso nel diritto italiano*, Sassari, 1886;

PALAZZO F., *Le norme penali contro la corruzione tra presupposti criminologici e finalità etico-sociali*, relazione al convegno "La corruzione a due anni dalla Riforma Severino, in *Cass. Pen.*, 2015, pag. 3389;

PALAZZO F., *Europa e diritto penale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2011, pag. 657 e ss;

PALAZZO F., *Charte europèenne des droits fondamentaux et droit penal*, in *Rev. sc.*

Crim.,, 2008, pag. 1 e ss;

PALAZZO F., *offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1998, pag. 350 e ss;

PALAZZO F., *Meriti e limiti dell'offensività come principio di ricodificazione. Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996, pag. 74 e ss;

PALAZZO F., *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1992, pag. 453;

PALAZZO F., *Orientamenti dottrinali ed effettività giurisprudenziale del principio di determinatezza- tassatività in materia penale*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1991, pag. 327;

PALAZZO F., *Elementi quantitativi indeterminati e il loro ruolo nella struttura della fattispecie (a proposito della frode fiscale)*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1989, pag. 1184 e ss;

PALAZZO F., *I criteri di riparto tra sanzioni penali e sanzioni amministrative (dalle leggi di depenalizzazione alla Circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri)*, in *Ind. Pen.*, 1986, pag. 35;

PALIERO C.E., *Dieci anni di corporate liability nel sistema italiano*, in *Le società*, 2011, pag. 14;

PALIERO C.E. - PIERGALLINI C., *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2006, p. 167 ss;

PALIERO C.E., *La responsabilità penale della persona giuridica nell'ordinamento italiano: profili sistematici*, in Societas puniri potest. *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, a cura di F. PALAZZO, Padova, 2003, pag. 24 e ss;

PALIERO C.E., *Problemi e prospettive della responsabilità penale dell'ente nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1996, pag. 1173 e ss;

PALIERO C.E., *"Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" a una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. proc. Pen*., 1985, pag. 894 e ss;

PANNAIN R., *Il possesso nel diritto penale*, Roma, 1947;

PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000;

PEDRAZZI C., *Il concorso di persone nel reato*, Palermo, 1952;

PEDRAZZI C., *Il fine dell'azione delittuosa*, in *Riv. it. Dir e proc. Pen.*, 1950, pag. 259 e ss

PELISSERO M., *Pericolosità sociale e doppio binario. Vecchi e nuovi modelli di incapacitazione*, Torino, 2008;

PELISSERO M., *La responsabilità degli enti*, in *Manuale di diritto penale*, a cura di F. ANTOLISEI, pag. 875;

PEREZ ROYO F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, pag. 56 e ss;

PERINI A., *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. Pen. e proc.*2016, pag. 14 e ss;

PERINI A., *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 348 e ss;

PERINI A., *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *Arch. Pen.*, 2012, pag. 693;

PERINI A., *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *Arch. Pen.*, 2012, pag. 1 e ss;

PERINI A., *La progressiva estensione del concetto di profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente*, in *Nuovi modelli di intervento penale: sequestro e confisca per equivalente*, a cura di A. GAITO, in *Dottrina e attualità giuridiche nel diritto civile, commerciale, penale e pubblico*, a cura di P. RESCIGNO, WEIGMAN, G. GAITO, F. MODUGNO, Torino, 2010, pag. 909 e ss

PERINI A., *La progressiva estensione del concetto di profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, 2009, pag. 2075 e ss;

PERINI A., voce *Reati tributari*, in *Dig. Sc. Pen.*, 2008, pag. 943;

PERINI A., *Alla ricerca di un orientamento giurisprudenziale in materia di successione di norme nel tempo: la dichiarazione infedele fra vecchia e nuova normativa penale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 1816 e ss;

PERINI A., *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 1999, pag. 717 e ss;

PERRONE A., *La nuova disciplina dei reati tributari: <<luci>> ed <<ombre>> di una riforma appena varata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, pag. 61 e ss;

PERRONE A., *Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell'illecito fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 50;

PEZZUTO G., *I profili sostanziali della riforma*, in *La riforma del sistema penale tributario*, Milano, 2000;

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011;

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 2009, I, pag. 369 e ss;

PIAZZA M. – BONO M. – FOLLI M., *Collaborazione volontaria: la procedura*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 333;

PICOTTI L., *Riflessioni sul caso Taricco*, in www.penalecontemporaneo.it, del 24 ottobre 2016;

PIVA D., *Concorso di persone e responsabilità dell'ente. Vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma*, in *Arch. Pen.*, 2016, pag. 1 e ss;

PIVA D., *Gli effetti penali della* voluntary disclosure, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 259 e ss;

PIERGALLINI C., *Delitti contro l'inviolabilità del domicilio e dei segreti: il problema del bene giuridico tutelato*, in *I delitti contro la persona: libertà personale, sessuale e morale, domicilio e segreti*, Padova, 2015, pag. 693 e ss;

PIERGALLINI C., *L'apparato sanzionatorio*, in *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2005, pag. 198;

PIGNATONE S., *Il modello italiano di contrasto ai patrimoni illeciti: strumenti penali, strumenti di prevenzione, problematiche processuali. La recente riforma delle misure di prevenzione: criticità e prospettive di applicazione*, in *Atti del CSM*, *Incontro studio, Roma 27-29 gennaio 2010*;

PINO G., *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in *Ragion Pratica*, 2014, pag. 541 e ss;

PIRANDELLO L., *Sei personaggi in cerca d'autore.*.

PISANO R*., I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte (artt. 8, 10, 11)*, in A. DI AMATO- R. PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, 2002, Padova, pag. 661 e ss;

PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al dir.*, 2000, pag. 60 e ss;

PROCOPIO M., *Elusione fiscale (o abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'ordinamento comunitario*, in *Riv. Prat. Trib.*, 2008, pag. 919;

PROTO E., *Sulla natura giuridica del reato continuato*, Palermo, 1950;

PULITANO' D., *La posta in gioco nella decisione della Corte Costituzionale sulla sentenza Taricco*, in *Riv. Trim. dir. pen. Cont.*, 2016, pag. 228 e ss;

PULITANO' D., *La responsabilità da <<reato>> degli enti nell'ordinamento italiano* in *Responsabilità degli enti per i reati commessi nel loro interesse*, in

Cass. Pen., 2003, pag. 28 e ss;

PULITANO' D., *La riforma del diritto penale societario, fra* dictum *del legislatore e ragioni del diritto*, in *Riv. it dir. proc. Pen.*, 2002, pag. 934 e ss;

PULITANO' D, *La responsabilità <<da reato>> degli enti: i criteri di imputazione*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 2002, pag. 417;

PULITANO' D., *Falso in bilancio: arretrare sui principi non contribuisce al libero mercato*, in *Guida al Diritto*, 2001, pag. 9 e ss;

PULITANO' D*., Bene giuridico e giustizia costituzionale*, in *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, a cura di A.M. STILE, Napoli, 1985, pag. 134 e ss;

QUATTROCCHI A., *La sproporzione dei beni nella confisca di prevenzione tra evasione fiscale e pericolosità sociale*, in *Giur. It.*, 2015, pag. 710 e ss;

RAMACCI F., *Le condizioni obiettive di punibilità*, Napoli, 1971;

RAMPIONI R., *La non punibilità per la particolare tenuità del fatto*, in *Cass. Pen.*, 2016, pag. 459 e ss;

RAMPIONI R., *Dalla parte degli "ingenui". Considerazioni in tema di tipicità, offesa e c.d. "giurisprudenza creativa"*, Padova, 2007, pag. 154 e ss;

RAPINO F., *La modernizzazione delle misure di prevenzione. Riflessioni a margine dell'applicazione di misure personali e patrimoniali all'"evasore fiscale socialmente pericoloso"*, in www.penalecontemporaneo.it del 26 marzo 2013;

RAPISARDA F., *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito IVA*, in *Il Fisco*, 2010, pag. 1493;

RAZZANTE R., *Sull'applicabilità della misura della confisca antimafia a quella penale*, in *Giur. it.*, 2014, pag. 2034;

REGAZZONI D., *Considerazioni in merito alla tassabilità dei proventi di attività illecita*, in *Dir. economia*, 1990, pag. 703;

REMARQUE E.M., *Niente di nuovo sul fronte occidentale*, Berlino, 1929;

RENZETTI C., *La natura giuridica elle soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Cass. Pen.*, 2013, pag. 1173 e ss;

RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998, pag 86;

RIONDATO S. – GUERRINI R. – MAZZA L., *Le misure di prevenzione, profili sostanziali e processuali*, Padova, 2004, pag. 317 e ss;

RIONDATO S., *Art. 1 – Oggetto*, in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, (a cura di MOSCHETTI- TOSI),

Padova, 2000, pag. 29 e ss;

RIONDATO S., *Competenza penale della Comunità Europea*, Padova, 1996;

RIVERDITI M., *La responsabilità degli enti: un crocevia tra repressione e special prevenzione*, Napoli, 2009, pag. 152;

ROCCO A., *Il problema e il metodo della scienza del diritto penale*, in *Opere giuridiche*, Roma, 1933, pag. 263 e ss;

ROCCO A., *L'oggetto del reato e della tutela giuridica penale. Contributo alle teorie generale del reato e della pena*, Torino, 1913;

RODOTA' S., *Il terribile diritto – Studi sulla proprietà privata*, Bologna, 1981;

RODOTA' S., *(voce) Diritto, Abuso del*, in *Enc. For.*, Vol. III, Milano, 1958;

ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2016, pag. 1674 e ss;

ROMANO M., *La legittimazione delle norme penali: ancora sui limiti e validità della teoria del bene giuridico*, in *Criminalia*, 2011, pag. 33 e ss;

ROMANO M., *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2009, pag. 1009;

ROMANO M., *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, vol. II, Milano, 2006, p. 1732

ROMANO M., *Irretroattività della legge penale e riforme legislative: reati tributari e false comunicazioni sociali*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2002 pag. 1248 e ss;

ROMANO M., *Il rapporto tra norme penali*, Milano, 1996, pag. 198;

ROMANO M., Societas delinquere non potest. *Nel ricordo di F. Bricola*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1995, pag. 1031 e ss;

ROMANO M., *Meritevolezza di pena, bisogno di pena e teoria del reato*, in *Riv. it. Dir. proc.Pen.*, 1992, pag. 39 e ss;

ROMANO M., *Commentario sistematico al codice penale*, Milano, 1986, pag. 260 e ss;

ROMANO M., *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1983, pag. 783 e ss;

RONCO S.M.,*Il contribuente fiscalmente pericolos*o,in *www.penalecontemporaneo.it*, del 13 aprile 2016, pag. 2 e ss;

RONCO S.M., *Il principio di tipicità della fattispecie penale nell'ordinamento vigente*, Torino, 1979, pag. 297 e ss;

ROSSI A., *Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231/2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*, in www.penalecontemporaneo.it, del 20 febbraio 2015;

ROUSSEAU J.J, *Du contract social: ou principes de droit politique*, Parigi, 1762;

ROXIN C., *Kriminalpolitik und Strafrechtsystem* 1970, trad. it., *Politica criminale e sistema del diritto penale*, Napoli 2001;

RUSSO P., *Il principio di specialità ed il divieto di* ne bis in idem *alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2016, pag. 23 e ss;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009, pag. 95 e ss;

RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. Trib.*, 1999, pag. 70;

RUTA G., *Truffa ai danni dello Stato e frode fiscale: limiti del principio di specialità*, in *Cass. Pen.*, 2010, pag. 2510 e ss;

SABATINI G., *Sulla natura giuridica della confisca dei beni*, in *Giust. Pen.*, 1946, pag. 728 e ss;

SACCO R., voce *Possesso (in generale) : b) diritto privato*, in *Enc. Dir.*, 1985 pag. 491 e ss;

SALAZAR L, *Diritto penale e diritto comunitario: la strana coppia*, in *Cass. Pen.*, 1992, pag. 1658;

SALCUNI G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tra offensività e determinatezza*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2013, pag.114;

SALCUNI G., *Il <<giro dei diritti>>: fra frode fiscale, transfer pricing e tax saving*, in *Riv. Trim. dir. pen. Ec*., 2013, pag. 523 e ss;

SALCUNI G., *L'europeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, Milano, 2011, pag. 411 e ss;

SALCUNI G., *I reati tributari. Parte Generale*, in A. MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, pag. 439 e ss;

SALCUNI G., *Natura giuridica e funzione delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. Trim. dir. pen. Econ.*, 2001, pag. 131;

SALVINI L., *A margine della sentenza «Dolce e Gabbana»: la costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, pag. 987 e ss;

SALVINI L., *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 2006, pag. 3097;

SAMMARTINO S., *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in *Riv. Dir. fin.*, 1985, pag. 416 e ss;

SANDULLI A., voce *Proporzionalità*, in *Diz. Dir. pubbl*, Milano, 2006;

SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Milano, 2002, pag. 380 e ss;

SANTISE M. - ZUNICA F., *Coordinate ermeneutiche di diritto penale*, Torino, 2014, pag. 87 e ss;

SANTORIELLO C., *Reati tributari: sequestro (e confisca) per equivalente del profitto dei beni della società* in *Il Fisco*, 2013, pag. 1151 e ss;

SANTORIELLO C., *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica commessi nel suo interesse*, in *Il Fisco*, 2012 pag. 1 e ss;

SANTORIELLO C., *Reati transnazionali, confisca per equivalente ed illeciti fiscali in una decisione della Corte di Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 109 e ss;

SANTORIELLO C., *Reati fiscali e responsabilità degli enti*, in *Il Fisco*, 2010, pag. 3616 e ss;

SANTORIELLO C., *Confisca per equivalente e reati tributari: le prime indicazioni della giurisprudenza, Il Fisco*, 2009, pag. 234;

SANTORIELLO C., *La confisca per equivalente e la determinazione del valore dei beni oggetto del provvedimento*, in *Il Fisco*, 2008, pag. 4337;

SANTORIELLO C., *Violazioni delle norme infortunistiche e reati commessi nell'interesse o a vantaggio della società*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2008, pag. 165 e ss;

SANVITO C., *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 838 e ss;

SAVIGNY F.K., *Sistema del diritto romano attuale*, trad. it., Torino, 1990;

SAVIGNY F.K., *Das recht des Besitzes*, 1865;

SCAROINA E., *La giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. Pen.*, 2015, pag. 2910 e ss;

SCAROINA E., *Il problema del gruppo di imprese*. Societas delinquere potest, Milano, 2006.

SCARPINATO R., *Le indagini patrimoniale*, in *Le misure di prevenzione*

patrimoniale dopo il "pacchetto sicurezza", in *Le misure di prevenzione patrimoniale dopo il "pacchetto sicurezza"*, a cura di CASSANO, Lecce, 2009 pag. 236 e ss;

SCHULTEHINRICHS F., *Gewinnabschopfung bei Betaubungsmitteldelikten. Zur problematik der geplanten Vorschrift uber den Erweiterten Verfall*, Mainz, 1991, pag. 166;

SCHWINGE E., *Teologische Begriffsbildung im Strafrecht*, 1930;

SCIASCIA L., *L'affaire Moro*, ult. ed. Milano, 2016, pag. 58;

SCOLETTA M., *Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in *Sistema penale e sicurezza pubblica*, a cura di S. CORBETTA – A DELLA BELLA – G.L. GATTA, 2010, pag. 375;

SCOLETTA M., *Responsabilità ex crimine dell'ente e delitti colposo d'evento: la prima sentenza di condanna* (commento a Trib. Trani, sez. dist. 11 gennaio 2010), in *Le Società*, 2010, pag. 1120;

SELVAGGI N., *L'interesse dell'ente collettivo quale criterio di iscrizione della responsabilità da reato*, Napoli, 2006, pag. 95 e ss;

SEMINARA S., *La riforma dei reati di corruzione e concussione come problema giuridico e culturale*, in *Dir. Pen. E proc.*, 2012, pag. 1235;

SEMINARA S., *Tecniche normative e concorso di persone nel reato*, Milano, 1987;

SERIANNI V., voce *Reato impossibile e reato putatitvo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991;

SEVERINO P., *La nuova legge anticorruzione*, in *Dir. Pen. E Proc.*, 2013, pag. 7 e ss;

SGUBBI F., *Il nuovo delitto di autoriciclaggio: una fonte inesauribile di <<effetti perversi>> dell'azione legislativa*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2015, pag. 137 e ss;

SGUBBI F., *Depenalizzazione e principi dell'illecito amministrativo*, in *Ind. Pen.*, 1983, pag. 256;

SGUBBI F., *Uno studio sulla tutela penale del patrimonio. Libertà economica, difesa dei rapporti di proprietà e "reati contro il patrimonio"*, Milano, 1980, pag. 29 e ss;

SILVA SANCHEZ J.M., *Allende las fronteras de la defraudacion tipica. A proposito de la Seguridad Social como victima*, in *Libro Homenaje Rodriguez Ramos*, Valencia, 2013, pag. 959;

SILVA SANCHEZ J.M., *Simulacion y deberes de veracidad Derecho civil y Derecho penal: dos estudios de dogmatica juridica*, Valencia, 1999, pag. 139 e

ss;

SILVESTRI P., *Questioni aperte in tema di profitto confiscabile degli enti: la confiscabilità dei risparmi di spesa, la individuazione del profitto derivante da reato associativo*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 1538;

SIMONELLI E.M. – FERINI F., *L'abuso del diritto: da principio immanente nell'ordinamento tributario a fattispecie penalmente ir-rilevante*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2013, pag. 135 e ss;

SIRACUSANO P., *I delitti in materia di religione. Beni giuridici e limiti dell'intervento penale*, Milano, 1983;

SOLDI G., *La confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, pag. 17 e ss;

SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013, pag. 518 e ss;

SOANA G.L., *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (att. 10-bis e 10-ter d.lsg. n. 74/200)*, nota a margine della sentenza del Tribunale di Roma, sentenza 7 maggio 2013, in www.penalecontemporaneo.it, del 7 ottobre 2013;

SOANA G.L., *Introdotta la confisca per equivalente anche nel diritto penale tributario*, in *Giustizia tributaria. Rivista telematica*, n. 1/2008;

SOANA G.L., *Nuovo intervento delle sezioni unite in materia di diritto intertemporale relativamente al d.lgs. n. 74/2000 in relazione alla ipotesi di omessa presentazione di una delle dichiarazioni obbligatorie*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 564 e ss

SOPRANZETTI D., *Antiriciclaggio, monitoraggio fiscale e voluntary disclosure*, Milano 2015;

SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in AA. VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 1999, pag. 719;

SPATARO A., *Ne valeva la pena. Storie di terrorismi e mafie, di segreti di Stato e di giustizia offesa*, Roma-Bari, 2010, pag. 14 e ss.;

SPINELLI G., *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*,Milano, 1954, pag. 223;

SPINELU A., *La repressione della violazione delle leggi finanziarie*, Milano, 1954, pag. 50;

STALBERG J., *Zum Anwendungsbereich des Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europaisch en Union*, Frankfurt am Main, 2013;

STEA G., *Diritto penale e processo tributario. Vecchie problematiche e recenti*

soluzioni, in *Riv. Pen.*, n. 6/2011, pag. 624 e ss;

STELLA F., *Giustizia e modernità. La protezione dell'innocente e la tutela delle vittime*, Milano, 2002;

STELLA F., *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, in *Riv. it. Dir. e Proc. Pen.*, 1973, pag. 3 e ss;

STESURI A., *Società e nuova disciplina della responsabilità amministrativa tributaria*, in *Le Società*, 1998, pag. 764 e ss;

STEVANATO D., *Ancora un'accusa di elusione senza "aggiramento" dello spirito della legge*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 673 e ss;

STEVANATO D*., La non punibilità delle violazioni <<meramente formali>> nello statuto,* in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuenti. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, Torino, 1992, pag. 53;

STONE A. –MATTHEWS J., *Proportionality balancing and global Constitutionalism*, in *Columbia Journal of transnational law*, 2008, pag. 63 e ss;

STORTONI L., *Profili penali delle società commerciali come imprenditori*, in *Riv. it. Dir. proc. Pen.*, 1971, pag. 1172 e ss;

TERRACINA D., *Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"* in *Dialoghi Tributari*, 2012, n. 4, pag. 295;

TERRACINA D., *I reati tributari*, in *Giur. Merito*, 2010, pag. 1761 e ss;

TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, pag. 683 e ss;

TESAURO F., *In tema di frode carosello e sanzioni*, in *Giur. it.*, 2013, pag. 2166 e ss;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, *Parte Generale*, Torino, 2011, pag.101-171;

TESAURO F., *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo di giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. It.*, 2008, pag. 1029 e ss;

TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 57 e ss;

TOSATO G.L., *I vincoli europei sulle politiche di bilancio*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2012, pag. 257 e ss;

TOSI L, *La nozione di reddito*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino,

1994, pag. 42 e ss;

TRAVERSI A., *Confisca sui beni sociali per il reato tributario contestato al legale rappresentante*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 35 e ss;

TRAVERSI A., *Responsabilità amministrativa delle società anche per i reati tributari?*, in *Resp. Amm. soc. enti*, 2008, pag. 134 e ss;

TRAVERSINI A., *Frode fiscale e dissimulazione dei redditi*, in *Le Società*, 1987, pag. 1214 e ss;

TREMONTI G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1986, pag. 369 e ss;

TREMONTI G., *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 ad oggi*, in *Riv. Prat. Trib.*, 1980, pag. 644 e ss;

TRINCHERA T., *Introdotte nuove ipotesi speciali di confisca per dare attuazione alla Direttiva 2014/42/UE*, in www.penalecontemporaneo.it, del 1 dicembre 2016;

TRINCHERA T., *Confisca per equivalente dei beni appartenenti alla società e reati tributari:la parola passa alle Sezioni Unite*, in www.penalecontemporaneo.it, del 12 dicembre 2013;

TRIPODI A.F., *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto penale dell'economia*, 2016, pag. 669 e ss;

TRIPODI A.F., Ne bis in idem *<<sostanziale>> e <<processuale>> in una recente pronuncia del Tribunale di Roma*, in *Riv. Pen.*, 2015, pag. 576 e ss;

TRIPODI A.F., *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per la violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in www.penalecontemporaneo.it, del 9 marzo 2014;

TRIPODI A.F., *L'elusione fraudolenta nel sistema della responsabilità da reato degli enti*, Padova, 2013;

TRIPODI A.F., *L'illecito amministrativo di abuso di informazioni privilegiate*, in *Diritto penale del mercato finanziario*, Padova, 2013, pag. 114;

TRIPODI A.F., *L'impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell'art. 10 del d.lgs. 74/2000 ed il principio di necessaria offensività*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2013, pag. 331 e ss;

TROYER L., *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti tra problemi dogmatici e suggerimenti pratici*, in *Le Società*, 2016, pag. 626 e ss;

TROYER L. – CAVALLINI S., *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di auto-*

riciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del vicino ingombrante, in *Riv. Trim. dir. cont.*, 2015, pag. 95 e ss;

TROYER L. – INGRASSIA A., *Un'imposta evasa al di sotto della soglia di punibilità dei delitti tributari non può costituire oggetto materiale del reato di riciclaggio: un prezioso insegnamento del Tribunale di Como*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2015, pag. 158 e ss;

TROYER L.- INGRASSIA A., *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2013, pag. 2087;

TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012, pag. 692 e ss;

TROYER L.-CAVALLINI S., *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari:* stop and go *della giurisprudenza di legittimità*, in www.penalecontemporaneo.it, 19 marzo 2013;

VAITI A., *Riciclaggio e reimpiego dei capitali illeciti nell'impresa criminale: strumenti normativi di prevenzione e repressione del fenomeno*, in *Diritto penale d'impresa*, Padova, 2015, pag. 44;

VALLINI A., *Il principio di specialità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, (a cura di A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI), Milano, 2016 pag. 267 e ss;

VALSECCHI A., *Delitto di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000) e (non) rimproverabilità dell'amministratore di società insolvente: qualche spunto di riflessione*, in www.penalecontemporaneo.it dell'11 febbraio 2011;

VANONI E., *Discorsi parlamentari*, Roma, Senato della Repubblica, Vol I e II, 1968;

VANONI E., *La riforma tributaria*, Sondrio, 1951;

VARRASO G., *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni <<inespresse>> delle Sezioni Unite in tema di sequestro ai fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. Pen.*, 2014, pag. 2814;

VASSALLI G., *I principi generali del diritto nell'esperienza penalistica*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 1991, pag. 731 e ss;

VASSALLI G., *Considerazioni sul principio di offensività*, in *Studi Pioletti*,1982, pag. 629 e ss;

VASSALLI G., *Sul alcuni problemi del delitto di frode tributaria*, in *Riv. it. Dir. pen.*, 1956, pag. 404;

VASSALLI G., *La confisca dei beni: storia recente e profili dogmatici*, Padova,

1951;

VENEGONI A., *La sentenza Taricco: una ulteriore lettura sotto il profilo dei riflessi sulla potestà legislativa dell'Unione in diritto penale nell'area della lotta alle frodi*, in www.penalecontemporaneo.it, del 29 aprile 2015;

VENEZIANI P., *Elusione fiscale, «esterovestizione» e dichiarazione infedele*, in *Riv. it. Dir. pen. e proc*., 2012, pag. 863 e ss;

VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, pag. 2141;

VENEZIANI P., *Spunti per una teoria del reato condizionato*, Padova, 1992;

VENTURATI P., *Le soglie di rilevanza nei reati tributaria*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, pag. 2675 e ss;

VERGINE F., *La Confisca*, in *Arch. Pen.*, 2013, pag. 11;

VERGINE F., *Confisca e sequestro per equivalente*, Milano, 2009;

VIGANO' F., *Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in www.penalecontemporaneo.it del 14 novembre 2016;

VIGANO' F., *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in www.penalecontemporaneo.it del'11 luglio 2016;

VIGANO' F., Ne bis in idem *e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in www.penalecontemporaneo.it, del 16 maggio 20016, pag. 5;

VIGANO' F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte Edu)*in www.penalecontemporaneo.it, del 30 giugno 2014;

VIGANO' F., *Diritto penale sostanziale e Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo*, in *Riv. it. Dir. e proc. Pen.*, 2007, pag. 42 e ss;

VIGANO' F., *Nuove prospettive per il controllo di costituzionalità in materia penale?*, nota a Corte Cost. sentenza 8 luglio 2010, n. 249, in *Giur. Cost.*, 2010, pag. 3017 e ss;

VINCIGUERRA C., *Il principio del* ne bis in idem *nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, pag. 337 e ss;

VISCONTI G., *Contiguità alla mafia e responsabilità penale*, Torino, 2003, pag. 264;

VIZZARDI M., *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*, in *Riv. it. dir. proc. Pen.*, 2013, pag. 451 e ss;

VOZZA A., *Modelli di controllo del rischio fiscale per prevenire l'autoriclaggio da reati tributari*, in *Il Fisco*, 2016, pag. 2650 e ss;

ZAGREBELSKY V., *La Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, in V. MANES - V. ZAGREBELSKY, in *La Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, pag. 88;

ZAGREBELSKY V., *Contenuti e linee evolutive della giurisprudenza in tema di rapporti fra tassatività del fatto tipico e lesività*, in *Problemi generali di diritto penale*, a cura di G. VASSALLI, Milano, 1982, pag. 417 e ss;

ZANNOTTI R., *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 775;

ZENO-ZENCOVICH V., *Il problema della pena privata nell'ordinamento italiano: un approccio comparatistico ai <<punitive damages>> di common law*, in *Giur. it.*, 1985, pag. 12 e ss;

ZIZZO G., *La nozione di abuso nel nuovo art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. Giur.*, 2015, pag. 1337 e ss;

ZIZZO G., *L'offesa al bene giuridico protetto come presupposto e parametro delle sanzioni amministrative tributare*, in *Riv. Guar. Fin,* 2015, pag. 1527 e ss;

ZIZZO G., *L'abuso del diritto*, *Editoriale*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2008, pag. 465;

ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio di imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 869;

ZIZZO G., *Elusione ed evasione fiscale*, in CASSESE, (diretto da) *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, pag. 2179;

ZOPPINI G., *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pag. 579 e ss;

ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali,* in Riv. Dir. trib., 2002, pag. 53;

ZUCCALA' G., *Due questioni attuali sul bene giuridico: la pretesa dimensione <<critica>> del bene e la pretesa necessaria offesa ad un bene*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec*., 2004, pag. 839 e ss;