

LUISS GUIDO CARLI

LIBERA UNIVERSITÀ DEGLI STUDI SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

DOTTORATO DI RICERCA

IN

DIRITTO ED IMPRESA

XXVIII CICLO

IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO TRA QUESTIONI

PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE DI RIFORMA

COORDINATORE

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

CANDIDATO

Mattia Zecca

TUTOR

Chiar.mo Prof. Paola Severino

Chiar.mo Prof. Maurizio Bellacosa

ANNO ACCADEMICO 2015-2016

IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO TRA QUESTIONI PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE DI RIFORMA

SINTESI

Il presente elaborato affronta il tema del diritto penale tributario, quale peculiare settore del diritto penale dell'economia, illustrandone l'evoluzione normativa ed esaminandone le principali questioni problematiche sollevatesi in sede di interpretazione ed applicazione, che solo in parte oggi trovano risposta nella recente riforma del sistema sanzionatorio in materia fiscale attuata con il D. Lgs. n. 158 del 2015 e con il D. Lgs. n. 128 del 2015.

Se la presenza dello Stato nell'economia è stata caratterizzata, negli ultimi anni, da una decisa riduzione della sua incisività, nel settore tributario, stante soprattutto l'attuale crisi economico-finanziaria, l'operatività delle autorità statuali si afferma ancora come piuttosto marcata.

La normativa di settore, invero, è presidiata da un corredo di sanzioni che corrono sul parallelo binario del diritto penale e del diritto amministrativo.

Nel corso degli anni, tuttavia, la disciplina penale volta a tutelare l'adempimento degli obblighi tributari ha subito numerose modifiche, passando da un modello fondato sull'anticipazione della punizione delle condotte dei contribuenti "infedeli", attraverso la previsione di reati di pericolo ed il cumulo della sanzione penale con quella amministrativa, ad un modello – inaugurato con l'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, – che pone l'accento sulla violazione degli obblighi in materia di dichiarazione e di versamento dell'imposta, offrendo un ruolo centrale, nella costruzione delle fattispecie, all'evasione fiscale ed introducendo il principio di specialità anche nell'applicazione tra illecito penale ed amministrativo.

Tale impostazione è stata, da ultimo, confermata con la riforma delle sanzioni penali tributarie attuata con il D.lgs. n. 158 del 2015, che ha modificato il D.lgs. n. 74 del 2000, intervenendo non solo sulla formulazione del fatto tipico delle diverse fattispecie, ma anche sulla punibilità del contribuente, innalzando le soglie previste

dai singoli illeciti ed introducendo speciali cause di non punibilità connesse al pagamento dell'imposta evasa.

Muovendo, allora, dagli albori del diritto penale tributario, individuati nella Legge n. 4 del 7 gennaio 1929, quale prima disciplina organica emanata in tema di violazioni penali tributarie all'interno dell'ordinamento italiano, passando poi ad analizzare la Legge n. 516 del 1982 (cosiddetta legge "*manette agli evasori*", in quanto proponeva una criminalizzazione delle condotte offensive realizzate a fine di evasione, non solo utilizzando lo strumento penale quale rimedio cardine, ma assegnandogli una funzione più preventiva che repressiva, anticipando la soglia della tutela penale a condotte prodromiche o strumentali al fatto di evasione), centrale attenzione è dedicata all'esame del D. Lgs. n. 74 del 2000 quale microcodice del diritto penale tributario che, sebbene di recente riformato, rappresenta ancora il testo normativo di principale riferimento in materia.

L'analisi delle principali disposizioni comuni alle singole fattispecie incriminatrici contenute nel D. Lgs. n. 74 del 2000 (in tema, tra gli altri, di rapporti tra illecito tributario e illecito penal-tributario, di reato proprio e concorso di persone, di delega di funzioni e responsabilità penale all'interno degli enti di grandi dimensioni, di errore su norma tributaria) consente un più completo ed efficace esame di queste, tra le quali peculiare attenzione è certamente riservata ai reati in materia di dichiarazione.

Sono questi, infatti, - dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e, soprattutto, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione - i delitti intorno ai quali sono sorte alcune tra le più interessanti questioni problematiche che sono affrontate nell'elaborato, sollevatesi in sede di interpretazione delle norme e finendo spesso per determinare un improprio ampliamento dell'area di rilevanza applicativa degli illeciti penal-tributari: il riferimento è, chiaramente, al tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, nei termini in cui la recente riforma del 2015 ha inciso sul rilievo penalistico di questi.

Se la pianificazione fiscale rappresenta, infatti, un momento importante della vita degli operatori economici, è evidente che la scelta tra più regimi fiscali alternativi, messi a disposizione dall'ordinamento con pari dignità, è lecita nei limiti in cui essa non degeneri nell'abuso di uno strumento giuridico diretto a conseguire un

vantaggio fiscale nel contesto di un'operazione priva di altrimenti valide ragioni economiche, talvolta sfruttando le lacune inevitabilmente presenti nella normativa tributaria.

Il fenomeno dell'elusione si sostanzia, infatti, nell'utilizzo strumentale di istituti giuridici volto a perseguire un fine diverso da quello per cui tali istituti sono stati creati. In ambito tributario, tale fine coincide con la riduzione del carico fiscale.

Nell'affrontare il tema dell'eventuale rilevanza in sede penale dell'elusione - sino a giungere alla recente introduzione dell'art. 10-bis all'interno dello Statuto dei Diritti del Contribuente -, con il presente lavoro ci si preoccupa, quindi, di fare i conti con la necessità di rispettare il canone della tassatività della fattispecie incriminatrice imposto dal principio di legalità, nonché il principio della libertà della pianificazione fiscale, espressamente previsto tanto a livello interno che sovranazionale.

In mancanza di un preciso riferimento del legislatore, infatti, non può invocarsi l'applicazione della più grave tra le sanzioni in relazione ad un comportamento che, lungi dal rappresentare la violazione di una specifica disposizione e, dunque, un illecito, si traduca invece in una condotta, di per sé lecita, ma strumentale all'ottenimento di un vantaggio non riconosciuto.

Allo stesso modo, e con lo stesso spirito, il presente lavoro prende in considerazione ulteriori fenomeni presenti nella realtà economica e giuridica attuale – quali, ad esempio, il problema della responsabilità dell'*extraneus* nel reato proprio tributario, il rispetto del divieto del *ne bis in idem* nel rapporto tra illecito amministrativo e illecito penale, il dibattito sulla qualificazione giuridica delle soglie di punibilità – analizzando come essi si atteggiino e vengano affrontati dal diritto vivente, per poi vagliarne la compatibilità con i principi, costituzionali e non, ispiratori del sistema, con particolare riferimento a quelli di offensività e colpevolezza.

Se, quindi, anche a seguito dell'ultima riforma, pare individuarsi la volontà del Legislatore di affidare alla sanzione penale il ruolo di *extrema ratio* (come in effetti dovrebbe essere), l'accento posto sull'idoneità “scriminante” di condotte di *voluntary disclosure* o di soddisfacimento, anche *ex post*, delle pretese del Fisco, evidenzia ancora una volta, nella costruzione del sistema penale tributario,

l'importanza della ragion di Stato e, quindi, dell'interesse dell'Erario alla tempestiva e completa riscossione delle imposte.

Si tratta, ad ogni modo, di un interesse che deve convivere, nelle forme di un rispetto reciproco, con la libertà di iniziativa economica privata nonché con gli altri diritti e con le tutele previste, anche a livello costituzionale, in favore dei singoli nell'ambito dell'ordinamento.

È indubbio, infatti, come il diritto penale tributario contribuisca a delimitare, sul piano normativo, l'area di liceità dell'agire, economico e non, dei consociati, i quali – sia che operino come singoli, sia che costituiscano un'impresa - abbisognano di un perimetro definito e agevolmente riconoscibile in cui muoversi.

In tale contesto, dunque, la normativa tributaria rappresenta una parte irrinunciabile di quella rete di regole che delimita e condiziona l'agire del singolo e dell'impresa.

Sotto questo profilo, nell'ambito del diritto penale tributario vanno affermate con particolare forza le istanze di certezza del diritto, realizzate attraverso il rispetto del principio di legalità, con principale riferimento ai corollari di tassatività e determinatezza delle fattispecie.

Invece, a fronte di un diritto penale tributario che sembra deciso ad ingerirsi sempre meno nella vita e nelle scelte degli operatori economici, si è assistito ad un fenomeno di ampliamento dell'area del penalmente rilevante ad opera del diritto vivente.

Lo scopo del presente lavoro, quindi, non è solo quello di esaminare l'evoluzione del diritto penale tributario all'interno del nostro ordinamento, con la finalità di individuare la *ratio* delle scelte legislative di volta in volta adottate, nonché la rispondenza delle stesse a delle contingenze storiche ovvero ad una effettiva pianificazione del sistema, bensì anche quello di comprendere se le istanze del Legislatore siano effettivamente recepite dal diritto vivente nella risoluzione di quella casistica di fenomeni che si pone al di fuori del tenore letterale delle singole fattispecie incriminatrici e che ha, pertanto, sollevato nel tempo delicati problemi interpretativi e non irrilevanti frizioni con i principi che governano il diritto penale.