

SILVIO RIONDATO

Offensività e colpevolezza nella riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (con taluni cenni in tema di reati societari)

Porto il saluto della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova, sede di Treviso, saluto che mio tramite il Preside prof. Francesco Gentile intende rivolgere. Auspichiamo sempre più fruttuose collaborazioni con i giuristi trevigiani, giuristi ai quali chiederei e sarei onorato di appartenere in quanto titolare del corso di diritto penale che nell'anno accademico corrente, secondo semestre, incardina effettivamente gli studi penalistici universitari nella sede di Treviso, iniziando dal corso di laurea in Scienze giuridiche – “Scienze giuridiche” si chiamano ora i primi tre anni del quinquennio da poco istituito, poiché il quarto e il quinto propriamente costituiscono il successivo corso di laurea c.d. specialistica in Giurisprudenza, che prenderà avvio a Treviso l'anno prossimo in uno col relativo corso penalistico.

Ringrazio la Fondazione dell'Avvocatura trevigiana, l'avv. Barolo, il prof. Caraccioli e il Centro di diritto penale tributario in tutte le sue estensioni. Il Centro dimostra ancora una volta la sua brillante capacità organizzativa e così ci consente di partecipare ad un prezioso approfondimento che credo raggiungerà un livello davvero difficilmente superabile, data la grande competenza e autorevolezza dei relatori.

Il tema che oggi proponiamo in apertura di questo corso – Offensività e colpevolezza nella riforma dei reati tributari – vuol cogliere nella concretezza della recente riforma¹ certi estremi caratterizzanti, imprescindibili, del problema penalistico, i quali tuttavia ancora oggi non assumono per molti versi precisi ruoli determinanti nella giurisprudenza - quando parlo di giurisprudenza intendo non solo quella dei giudici ma anche quella degli avvocati e degli operatori del diritto in genere, compresa tra l'altro la giurisprudenza dei legislatori materiali nella loro produzione.

¹ Per un primo approccio indico, senza pretesa di completezza, CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, Cedam, 2001 (in particolari VENEZIANI, sub art. 3); NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000; TRAVERSI-GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000; NANNUCCI D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, Cedam, 2000; PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in Guida al dir. n. 14/2000, 59; MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2000, 119; SALCUNI, *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2001, 131; MONTANARA, *L'art. 53 della Costituzione e l'oggetto giuridico dei nuovi reati tributari*, ivi, 2001, 513; CERQUA-PRICOLO, *Commento al decreto*, in Dir. penale e processo, 2000, 574

L'obiettivo però qui non è tanto quello di fornire soluzioni interpretative nuove o ricapitolare le alternative esistenti, quanto quello di indicare taluni tra i più importanti passaggi interpretativi che riteniamo necessari riguardo all'inquadramento sistematico e al metodo di lettura della recente riforma. Tali passaggi sono in complesso comuni all'inquadramento e metodo concernenti sia l'altra riforma di cui il nostro corso si occupa, la riforma dei reati societari, sia più in là il diritto penale dell'economia in genere. La materia è però tanto vasta e complessa che sarebbe pretenzioso credere di poter fornire nello spazio a disposizione più di qualche sollecitazione alla riflessione interpretativa.

Offensività e Costituzione. Mi soffermerò sulle generali solo per dare qualche cenno che verrà utile nel prosieguo.

Il principio di offensività che qui assumiamo come ipotesi di lavoro pretende che il reato si strutturi intorno ad una lesione di pericolo concreto o di danno concreto per un bene/interesse giuridico importante ed afferrabile. Di conseguenza, la lesione è parte integrante del reato stesso, quindi elemento costitutivo del fatto tipico – questo elemento deve essere investito dalla colpevolezza. La questione di fondo che qui interessa, per stare doverosamente ancorati al diritto vivente, è se e eventualmente in che misura un principio del genere sia conosciuto dal nostro diritto penale, o se piuttosto non resti una chimera di mera rilevanza accademica o comunque progettuale².

Orbene, già buona parte della dottrina tende ad ammettere seriamente che il principio costituzionale di offensività, anche se inteso in accezione stretta, non è assoluto ma ammette deroghe in relazione alla tutela di beni primari, beni-fine (interessi finali) ma anche beni-mezzo (interessi strumentali). Le deroghe si intende possano rendersi necessarie per la prevenzione generale. Alcuni fondano tale prevenzione sull'art. 2 della Costituzione, in relazione ai compiti dello Stato sociale.

Su queste basi, a livello costituzionale le sorti del principio di offensività seguono piuttosto i percorsi del canone di ragionevolezza, inteso come criterio di opportunità razionale empirica che taglia trasversalmente l'intera costituzione costituendone l'asse portante, che non un'autonoma via penalistica di affermazione. La prospettiva che in una generale visione inizia a consolidarsi è quella in cui i vari criteri di penalizzazione (meritevolezza di pena, bisogno di pena, effettività, offensività e quant'altro) operano all'unisono nel e per il ragionevole e a loro volta vengono ragionevolmente impiegati senza esclusioni pregiudiziali o inclusioni assolutizzanti.

E infatti la Corte costituzionale ormai in molte sentenze ha pienamente legittimato la categoria del pericolo ritenuto in astratto dal legislatore (o, volendo, pericolo presunto), salvo però invitare i

giudici a dare applicazione all'art. 49, co. 2 c.p.³ L'art. 49 cit. costituirebbe com'è noto, secondo una certa lettura che la Corte accoglie, il principio di lesività a livello codicistico. Senonché, la Corte di cassazione ha spesso opposto a questo invito altrettanto noti rilievi concernenti il ruolo operativo dell'art. 49 c.p., rifiutandosi di applicarlo proprio con riguardo, tra l'altro, a violazioni tendenzialmente formali del settore tributario (regime previgente)⁴. Invero, un principio avente rango di legge ordinaria può sempre essere nullificato da una disposizione dello stesso rango. Così il reato senza concreta offesa continua a vivere nel nostro diritto.

La Corte costituzionale intenderebbe invece affermare, in buona sostanza, che il giudice ha un potere manipolativo, per così dire, della fattispecie, nel senso che è comunque legittimato a valutare l'offesa, ma sul piano della legge ordinaria, oltre la tipicità, in base ad un principio che, per la Corte stessa, è un principio di interpretazione, interpretazione peraltro notevolmente creativa all'occorrenza; mentre - opina la Corte - <<può certamente discutersi sulla costituzionalizzazione o meno del principio di offensività>> (sent. n. 62/1986). E il principio è così tanto discutibile che la stessa Corte costituzionale ha talvolta espressamente sancito la legittimità costituzionale della presunzione assoluta di pericolo, quando cioè tale presunzione si è rivelata non irrazionale e non arbitraria, vale a dire ricollegabile all'*id quod plerumque accidit* (n. 333/1991 in tema di stupefacenti; n. 269/1993 in tema di vincoli paesaggistici). Per contro, il precipitato dell'offensività ragionevole si fa più intensamente apprezzare laddove l'incriminazione rischi di investire addirittura comportamenti costituenti esercizio di libertà costituzionali⁵.

In definitiva anche la Corte costituzionale tende a convergere ragionevolmente sul caso piuttosto che impegnarsi in affermazioni di un principio rigido. Successive sentenze che per economia espositiva devo sintetizzare nel loro comune orientamento di massima assumono il principio di offensività come uno solamente dei molteplici canoni di razionalità politico criminale assunta come parametro del controllo sul contenuto delle leggi penali, e forse nemmeno il più importante⁶. In

³ V. sentenze citate *infra* nelle note.

⁴ Per tutte, SS.UU., 8 aprile 1998, n. 12, Guida normativa Il sole 24 ore n. 17/1999, 20. Per una rivalutazione, ma solo di principio, del giudizio di offensività, v. Cass. pen., sez. III, 10 dicembre 1998, n. 845, *ivi*, n. 33/1999, 28

⁵ Risalgono già alla fine degli anni sessanta - inizio dei settanta decisioni interpretative di rigetto, in cui la Corte ha per esempio legittimato l'incriminazione dell'apologia (414, ultt. co., c.p.) solo in quanto l'apologia per le sue modalità integri comportamento concretamente idoneo a provocare la commissione di delitti (sent. n. 65/1970) (questo è però pericolo riferito non necessariamente ad un danno per il bene giuridico). Le decisioni dello stesso genere in tema di sedizione richiedono sia ribellione, ostilità e eccitazione al sovvertimento delle istituzioni sia che il comportamento risulti in concreto idoneo a produrre un evento pericoloso per l'ordine pubblico (qui mi pare che si affermi il pericolo concreto di un pericolo concreto per il bene giuridico). Per l'istigazione all'odio tra le classi sociali (415 cp) una sentenza questa volta manipolativa richiede l'attuazione dell'istigazione in modo pericoloso per la pubblica tranquillità.

⁶ P.es., nella sent. n. 4/97 in tema di diserzione propria, reato per cui non è rilevante l'esistenza del giusto motivo così come invece accade in tema di diserzione impropria, la corte ha dato rilievo alla correttezza del bilanciamento legislativo tra libertà individuali ed effettività dell'istituzione militare; nella sentenza n. 13/1996 relativa al commercio non autorizzato di pietre preziose la corte ha ritenuto non irragionevole un sistema di controlli e relativa pena, rivolti a prevenire la commissione di delitti contro il patrimonio; nella sentenza n. 370/1996 relativa ai reati di possesso ingiustificato di chiavi alterate e grimaldelli (707) e possesso ingiustificato di valori (708) la corte ha dichiarato

buona sostanza siamo ormai giunti all'utilizzo da parte della Corte di argomentazioni di tipo empirico, anche socio-criminologico, per le quali il penalista si deve attrezzare anche uscendo dalla torre d'avorio della dogmatica penale, o comunque immergendosi nei temi legati all'effettività/ineffettività del diritto penale.

La risposta alla nostra prima questione è dunque modulata in modo non molto soddisfacente rispetto ad aspettative fondate sui tradizionali canoni di legalità penale, dato che si constata una curiosa ma ambigua concezione affermativa da parte della Corte costituzionale, e una significativa chiusura da parte della Corte di cassazione.

Legge delega e offensività. Veniamo ora a riflettere i temi dell'offensività sulla legge delega concernente i reati tributari in esame (art. 9 l. n. 205/1999). Preliminarmente è d'uopo insistere su una questione di metodo interpretativo che investe il ruolo assegnabile in genere alla legge delega in materia penale, ruolo che a mio avviso non è ancora molto chiaro soprattutto ai c.d. pratici⁷. In sintesi: 1) il decreto legislativo di riforma (n. 74/2000) non può essere letto disgiuntamente dalla legge-delega: chi fonda la sua costruzione solo sul decreto commette un grave errore metodologico; 2) la legge-delega costituisce non solo il principio interpretativo del decreto ma anche uno strumento critico che eventualmente assurge a termine mediatore di un controllo di costituzionalità alla stregua dei canoni del procedimento di legislazione delegata ex artt. 76 e 77 Cost.; 3) la stessa legge delega deve essere criticamente controllata nella sua conformità costituzionale, e ciò anzitutto alla stregua dei requisiti e limiti imposti dai menzionati artt. 76 e 77 Cost., in particolare i "principi e criteri direttivi" che almeno in materia penale dovrebbero comportare una qualche, sufficiente determinatezza.

Orbene, in tema di offensività la legge delega impone sì che le fattispecie siano <<caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario>>, quindi sembrerebbe risolvere il problema suaccennato, almeno a livello di legge ordinaria e nel peculiare settore considerato. Ma la delega non precisa puntualmente, tra l'altro, a quale tipo di offensività occorra riferirsi, né quali siano gli interessi dell'erario coinvolti, né quale sia il criterio di apprezzamento della "rilevanza" dell'offensività e in particolare quale sia il tipo di livello minimo di offesa (pericolo presunto, pericolo astratto, pericolo concreto? danno?) e come tecnicamente essa debba essere inquadrata.

l'incostituzionalità dell'art. 708 ritenendo il reato uno strumento di difesa sociale del tutto marginale e inadeguato e quindi irragionevole rispetto alle nuove forme di criminalità, mentre ha dichiarato legittimo l'art. 707 precisando che i livelli sanzionatori rientrano nella discrezionalità legislativa entro i limiti della ragionevolezza; nella sentenza 519/1995 il reato di mendicizia è stato dichiarato incostituzionale alla luce del canone di ragionevolezza, non potendosi ritenere il alcun modo necessitato il ricorso alla regola penale.

⁷ Per ulteriori approfondimenti v. RIONDATO, Riforma del diritto penale tributario tra abuso parlamentare della delegazione legislativa e abuso governativo della legislazione delegata (legge-delega 25 giugno 1999, n. 205; d. lgs 10 marzo 2000, n. 74), in Riv. trim. dir. pen. ec., 2001, 109

Tutto ciò non dovrebbe poter essere desunto soltanto dagli <<oggetti>> delle <<fattispecie>> da <<prevedere>>, oggetti più o meno sommariamente indicati, o dalle soglie di punibilità o da ogni altro dato contenuto nella legge-delega, perché l'offensività risulta posta in delega, di principio, in senso *aggiuntivo* rispetto ad ogni altra indicazione.

Non pare, quindi, che, a rigore di legalità, cioè tenendo a parte interpretazioni notevolmente creative, si possa andar oltre l'affermazione che la delega è indeterminata in punto di offensività e il decreto è deficitario nelle parti in cui non prevede l'offensività "aggiuntiva", per così dire, non importa quale essa sia. Sotto questi profili lascio a voi di costruire adeguate questioni di costituzionalità.

Offensività e soglie di punibilità. Le <<soglie di punibilità>> sono così chiamate nella legge-delega. Attengono alla <<punibilità>> (limitano l'<<intervento penale>>), quindi non sono elementi del fatto punito, come questa volta chiaramente stabilisce la legge-delega. Non vi è alcuna necessità di inquadrarle in categorie dommatiche o codicistiche preesistenti, come per esempio le condizioni di punibilità; anzi, volendo, è la legge-delega che introduce nominandola una categoria nuova nel diritto penale positivo –cioè la "soglia di punibilità" –, categoria che peraltro è evidentemente concepita secondo la stessa disciplina delle condizioni di punibilità, cioè prescinde dalla colpevolezza, checché ne dica la Relazione governativa che al riguardo tenta troppo scopertamente di cambiare senz'altro le carte in tavola. E' altresì evidente che residuano intatti problemi di conformità costituzionale sia in relazione all'offensività – e al riguardo già abbiamo indicato le incerte vie di soluzione-, sia in tema di colpevolezza – di cui diremo più oltre.

Offensività e sistema del diritto punitivo tributario. Il diritto penale in senso stretto non esaurisce il diritto punitivo, e per quanto qui interessa non esaurisce l'area del diritto punitivo tributario. Non esaurisce, in altri termini, il disegno di tutela penale in senso lato, nel settore considerato. Al fine di cogliere questo disegno, e quindi di comprendere il significato della riforma in esame, è imprescindibile considerare l'illecito penale-amministrativo, in particolare quello tributario, l'illecito colpito con sanzione amministrativa c.d. tributaria. L'illecito amministrativo-tributario è in generale disciplinato dal d.lgs. n. 472/1997 e relativa legge-delega n. 662/1996⁸.

Se occorre un fondamento positivo a sostegno di questa notazione metodologica, può già soccorrere la ridetta legge-delega che ha dato avvio alla riforma penale (n. 205/1999), laddove si prevede il rapporto di specialità tra reato e illecito amministrativo – quindi si predica implicitamente un'omogeneità tra le due figure –, e si stabilisce conseguentemente il coordinamento con il sistema sanzionatorio amministrativo <<in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive>>. Potrà non piacere, ma coerenza e dissuasività costituiscono non solo obiettivi del

⁸ Per un inquadramento generale v. RIONDATO, sub art. 1, in MOSCHETTI-TOSI (a cura di), Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, Padova, Cedam, 2000.

legislatore delegato, ma anche positivizzati criteri interpretativi, financo critico-interpretativi, nei confronti del decreto e dell'intero sistema punitivo tributario in materia di iva e imposta sui redditi, di cui il decreto fa parte.

D'altra parte, con riguardo all'offensività, in materia di illecito amministrativo occorre considerare non solo che la Corte costituzionale ha (sia pur incidentalmente) giustificato ampi livelli di astrattezza della lesione⁹, ma anche che proprio in campo tributario è rimasta pressoché lettera morta, sul piano della tecnica di redazione delle fattispecie, l'indicazione peraltro ambigua e vaga della legge delega 662/1996, che precludeva la punizione di <<violazioni formali non suscettibili di recare danno o pericolo all'erario>>¹⁰. Non pare spostare il giudizio l'intervenuto Statuto del contribuente (l. 212/2000), laddove è preclusa l'irrogazione della sanzione per la violazione che si traduca in una mera violazione formale senza debito d'imposta (art. 10, co. 3).

Quel che peraltro è possibile desumere da tutte le cennate considerazioni legislative esplicite dell'offensività, è una tendenza a dare rilevanza all'offesa fuori del fatto tipico.

Offensività, sistema punitivo tributario, e bene giuridico tutelato nei delitti in materia di dichiarazione. Alla luce di quanto finora esposto si può tentare di aggiungere qualche osservazione all'ormai molto approfondito dibattito intorno al bene giuridico tutelato con riferimento ai delitti in materia di dichiarazione. Come è noto, non vi è dubbio che il bene giuridico finale sia costituito dall'interesse dello Stato alla percezione del tributo, e quindi abbia natura patrimoniale, e che le fattispecie delittuose esprimano riferimenti anche a beni strumentali rispetto alla tutela patrimoniale, compresi beni-funzione, tutti riferimenti variamente inquadrati da parte degli interpreti.

Si tratta dei beni che - sintetizzo banalmente a fine didattico - sono correlabili all'informazione dovuta all'amministrazione fiscale e all'affidamento che l'amministrazione fonda sulla dichiarazione, quindi la trasparenza, il controllo, etc. Al fondo sta la constatazione che la dovuta informazione è falsa - compresa, mi pare, l'informazione integralmente mancante (nella logica dell'affidamento, l'omissione in buona sostanza equivale alla falsa informazione che una dichiarazione non è dovuta).

Le questioni si agitano tuttavia soprattutto intorno al ruolo che tali beni assumono nella struttura costruttiva delle incriminazioni e della disciplina concernente la relativa punizione, comprese quindi ma non esclusivamente le tecniche di tutela concentrate sul fatto. Un resoconto più approfondito sulle varie concezioni emergerà certamente nelle prossime lezioni, qui non è possibile nell'economia del mio intervento, rinvio in particolare alla lezione del giudice Luca Pistorelli in tema di soglie quantitative. Ora vorrei solo osservare anzitutto che se si vuol muovere, com'è doveroso, dal bene finale, allo scopo di individuare se e quale tutela penale esso riceva, sarebbe quanto meno opportuno collocare in corretta luce l'art. 13 del decr. lgs. 471/1997, che prevede

⁹ Corte cost., 21 aprile 1994, n. 159, in Giur. cost., 1994, 1214.

¹⁰ Cfr. RIONDATO, sub art. 1, cit., 55 ss.

l'illecito amministrativo-tributario di ritardato od omesso versamento diretto. Non pare dubbio che si tratti dell'ipotesi di danno concreto per il bene patrimoniale.

Su questa base dovrebbero confrontarsi le concezioni che si agitano intorno agli illeciti penali in materia di dichiarazione. Un buon banco di prova può rinvenirsi sul terreno del rapporto di specialità, cioè sulla questione concernente il rapporto tra l'illecito amministrativo anzidetto e i delitti in materia di dichiarazione. Se per esempio si afferma che i delitti in questione tutelano il bene strumentale, mentre quello finale ne costituisce la mera *ratio* che al più reagisce sulla punibilità e sul dolo, allora sarà difficile sfuggire alla conclusione che delitto e illecito amministrativo concorrono. Ciò è coerente nonché “dissuasivo”. Se invece si sostiene che il bene finale è direttamente tutelato tramite le fattispecie delittuose, allora sarà più agevole concludere nel senso che il delitto è speciale. Il regime è però meno “dissuasivo”.

Questi sono solo esempi di un panorama di alternative di argomentazione più o meno plausibile, la cui vastità è viepiù incrementata dall'indeterminatezza legale dei criteri fondanti la specialità¹¹. Io preferisco la prima soluzione, come già ho adombrato manifestando la mia opinione riguardo alle soglie di punibilità, e come confermerò in seguito trattando della colpevolezza.

Profili di diritto comunitario e dell'Unione Europea. Come il titolo di questo corso brillantemente esprime, non è ormai possibile affrontare seriamente alcun settore del diritto penale dell'economia senza un'adeguata formazione sui rapporti tra diritto “europeo” e diritto penale, quindi sull'influenza penalistica delle aperture all'Europa giuridica nelle sue variegate espressioni¹², e senza un'adeguata informazione sulle influenze di tale diritto nel settore considerato ogni qual volta vi sia un elemento di collegamento tra il diritto nazionale e il diritto sovranazionale¹³.

Devo limitarmi però ora a scarse indicazioni, limitate alla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee. Le pongo a mo' di cerniera tra il tema dell'offensività e quello della colpevolezza.

Riguardo all'offensività noto soltanto che la Corte non ha ancora preso posizioni di rilievo, nonostante qualche sporadica sollecitazione degli Avvocati Generali. L'offesa acquista maggior rilievo dal punto di vista della prevenzione generale, dal momento che com'è noto la Corte riconosce obblighi di penalizzazione in campo agli Stati, e di repressione in capo ai giudici interni e

¹¹ Per prime indicazioni v. RIONDATO, sub art. 1, cit., 16

¹² Rinvio per il resto al mio *Competenza penale della Comunità europea. Problemi di attribuzione attraverso la giurisprudenza*, Padova, Cedam, 1996; nonché a RIONDATO, *Profili di rapporti tra diritto comunitario e diritto penale dell'economia*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 1997, 1135

¹³ Per il settore tributario rinvio a quanto ho illustrato nel *Commentario a c. di Moschetti-Tosi*, sub art. 1, cit., 77.

all'amministrazione in genere, con riguardo a violazioni del diritto comunitario. La dissuasione tramite punizioni sta a fondamento (anche) di imperativi comunitari¹⁴.

Riguardo alla colpevolezza vi è una serie di interessanti pronunzie. La Corte non solo ha affermato il principio penalistico comunitario di colpevolezza, ma anche si è spinta fino a sancire il principio di personalità della responsabilità in materia di sanzioni punitive, riguardato sul versante della colpevolezza, comprendendo la responsabilità delle imprese-persone giuridiche¹⁵. Questa novità relativamente recente, ma alquanto trascurata, può influire in pratica notevolmente sia in campo tributario che in campo societario, sempre sulla base dei collegamenti che nelle due materie sussistano di volta in volta col diritto comunitario: in campo tributario, quanto meno in relazione al regime di solidarietà della persona giuridica nel pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria (art. 11 decr. lgs. 472/1997), qualora si aderisca all'opinione secondo cui si tratta di un regime mascherato di responsabilità penale (in senso lato) oggettiva della persona giuridica, e quindi di un regime non conforme (tra l'altro) al principio personalistico comunitario¹⁶; in campo societario, in relazione alla responsabilità amministrativa degli enti per reato societario, già incardinata su recenti riforme, laddove il regime di imputazione soggettiva dell'illecito pare non soddisfare le esigenze del ridetto principio comunitario. Tuttavia, una recentissima sentenza in materia di illecito amministrativo ha riaperto un rilevante spazio alla responsabilità oggettiva, cioè senza colpa (CGCE, 11 luglio 2002, C-210/00, in *Diritto penale e processo*, 2002, fasc. 11 in pubblicazione).

Colpevolezza e reati in materia di dichiarazione: soglie di punibilità e dolo di evasione. Da quanto finora esposto in tema di offensività già emerge un nucleo importante di problemi interpretativi che la riforma ha posto in tema di colpevolezza. Alla base di tali problemi stanno i seguenti dati. Vi sono soglie di punibilità che, in uno con la nozione di imposta evasa (art. 1, laddove si prevede la deduzione del versato), almeno a prima vista sono strettamente collegate all'offesa al bene finale, ma richiamano meccanismi di rilevanza meramente oggettiva; mentre pure il dolo di evasione, che almeno a prima vista pare un dolo specifico, richiama l'offesa al bene finale almeno sul versante soggettivo, e più oltre tenderebbe in qualche misura ad illuminare in termini di offensività rispetto al bene finale anche il versante oggettivo.

Le domande, peraltro tra loro collegate, che possiamo porci sono le seguenti: 1) se sia individuabile un evento di evasione d'imposta cioè lesivo del bene finale (non importa se nella

¹⁴ CGCE, 21 settembre 1989, 68/88, in *Cass. pen.*, 1992, 1654, con nota di SALAZAR; CGCE, 13 luglio 1990, 2/88, in *Raccolta*, 1990, 3365.

¹⁵ CGCE, 8 luglio 1999, C 42/99 P, in *Dir. penale e processo*, 1999, 1258 con mio commento (ivi ulteriori indicazioni).

¹⁶ Miglior svolgimento in RIONDATO, sub art. 1, cit., 46 ss.

forma del danno o del pericolo concreto), e quindi se ed eventualmente in che misura l'imposta evasa entri nel fuoco del dolo; 2) se il dolo d'evasione sia specifico, quindi in cosa consista.

Come ho illustrato, ritengo che non si possa sfuggire all'inquadramento "oggettivo" delle soglie di punibilità, estranee al fatto tipico. A parte restano eventuali problemi di legittimità costituzionale. Riguardo a questi ultimi, in punto di colpevolezza si può osservare che i migliori interpreti sfruttano ampiamente, ma con risultati discordanti, sia la storica sentenza in tema di ignoranza della legge penale¹⁷, che ha in complesso investito l'intera concezione costituzionale della colpevolezza alla luce del principio di personalità della responsabilità penale, sia la quasi altrettanto storica sentenza costituzionale in tema di frode fiscale (abrogato art. 4 n.7 l. 516/1982)¹⁸, la quale ultima viene assunta anche instaurando parallelismi tra vecchio e nuovi delitti, cioè tra <<alterazione>> e <<imposta evasa>>, nonché tra <<misura rilevante>> e aspetto quantitativo delle odierne soglie di punibilità. Il punto è che la prima sentenza non si è spinta fino a precisare quali siano e tanto meno quali debbano essere gli elementi <<significativi>> della fattispecie, i quali dovrebbero essere investiti dalla colpevolezza, e del resto la stessa sentenza neppure ha seriamente posto la questione relativa ai criteri di distribuzione delle forme di colpevolezza riguardo alla <<significatività>> dei vari componenti della fattispecie; la seconda sentenza, che ha sì in buona sostanza ritenuto significativo il dato concernente l'alterazione del risultato della dichiarazione, e però ha giudicato non significativa la <<misura rilevante>> di tale alterazione, è comunque una sentenza che non ha preso posizione né sulla natura di evento lesivo dell'alterazione stessa, né sulla necessità della presenza di un evento lesivo dell'interesse fiscale patrimoniale in un delitto di frode fiscale quale che sia.

A me pare quindi che il massimo risultato ottenibile sia quello di inserire l'imposta evasa (nel significato che dirò tra poco), ma non la sua misura, nell'oggetto del dolo, tramite il riferimento al previsto dolo di evasione, mentre le soglie restano integralmente sul versante della punibilità, essendo appunto soglie di punibilità - nessun evento o comunque nessun dato oggettivo, riconducibile qualitativamente all'<<imposta evasa>>, entra nel fatto tipico.

Resta da vedere se il dolo sia specifico. Il dolo è senz'altro specifico se si assegnano alla nozione di evasione, rilevante agli effetti del dolo, ulteriori connotati di autonomia rispetto a quelli concernenti l'evasione nell'ambito della definizione di "imposta evasa". Ritengo che qui debba soccorrere soltanto una riflessione di stampo criminologico nonché un riferimento alla comune concezione dell'"evasore" - evasore è non tanto colui che meramente non paga, quanto colui che illecitamente e in genere con frode riesce a sottrarsi con successo al tributo. Ciò può condurre alla

¹⁷ Corte cost., 23 marzo 1988, n. 364, in Riv. trim. dir. pen. ec., 1988, 338. Al riguardo v. per tutti PATRONO, Problematiche attuali dell'errore nel diritto penale dell'economia, in Riv. trim. dir. pen. ec., 1988, 87.

¹⁸ Corte cost., 17 gennaio 1991, n. 35, in Riv. trim. dir. pen. ec., 1991, 98

conclusione secondo cui il fine di evadere le imposte, consustanziato ad una condotta di falso, si proietta comunque oltre il fatto, perché implica l'obiettivo di assicurare un' almeno temporanea stabilità a un indebito vantaggio, nonostante tale vantaggio sia eventualmente già stato conseguito.

Ignoranza ed errore nei nuovi reati tributari. Le novità in tema di ignoranza ed errore richiederebbero di essere inquadrare nel percorso storico risalente almeno alla legge previgente e al suo art. 8 (l. n. 516/1982), all'incidenza della citata sentenza costituzionale dell'88 in tema di ignoranza della legge penale, alla claudicante e scarsa giurisprudenza penale tributaria in tema di errore nel regime previgente, alla persistente tendenza della giurisprudenza a dissolvere l'errore su legge extrapenale nell'errore sulla legge penale. Rinvio al riguardo, e per una più ampia trattazione del tema in modo migliore del mio odierno che pure ne è mutuatorio, ad una ficcante relazione tenuta all'Università di Padova nel gennaio 2001 dal prof. Paolo Patrono, in corso di pubblicazione nella Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia.

Le novità sono, dunque, l'art. 15 concernente violazioni dipendenti da interpretazioni delle norme tributarie, e l'art. 16 concernente l'«adeguamento al parere del comitato per l'applicazione delle norme antielusive».

La prima norma non meriterebbe di essere commentata, dato che non trova alcun fondamento nella legge delega, essendo il frutto di indebite fantasie governative. Ma affrontiamola comunque. Essa, oltre a ribadire l'applicabilità dell'art. 47, co. 3, c.p. – il che a rigore è pleonastico ma riveste ancora una volta una funzione monitoria nei confronti dei giudici con riguardo all'errore su legge extrapenale che cagioni un errore sul fatto -, stabilisce che non danno luogo a fatti punibili ai sensi del decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Per la seconda parte del disposto si pone la questione di stabilire se si tratti di una mera specificazione di quanto già è previsto riguardo all'errore sul precetto, errore rilevante ai sensi dell'art. 5 c.p. nella dimensione sancita dalla ridetta sentenza costituzionale dell'88, o se invece la novità consista in un ampliamento della rilevanza scusante dello stesso errore.

Lo scarso rigore della formula utilizzata, assieme alla sua ampiezza, può indurre a concludere, alla stregua di un confronto con i criteri indicati nella citata sentenza costituzionale, per l'ampliamento della portata dell'errore sul precetto, fino al punto che il dubbio sull'illiceità del fatto –che di per sé non dovrebbe escludere la punibilità – risulti parificato nella disciplina all'impossibilità di conoscere la legge penale. Le obiettive condizioni di incertezza intese in questo senso e rapportate all' «interprete modello del settore specialistico» (Flora) non consentirebbero di coinvolgere il collegamento tra soggetto e norma, quindi opererebbero non come causa di esclusione della

colpevolezza in ragione dell'errore, ma solo sul piano della punibilità, in ossequio anche alla lettera della legge.

Ravvisare, al contrario, una mera specificazione del principio di scusabilità dell'ignoranza inevitabile, come pure pare non precluso, può condurre a dar luogo all'accertamento, tenuto conto della categoria professionale di appartenenza, se il soggetto, pur avendo prestato alle norme tributarie tutta l'attenzione dovuta, si sia trovato ciononostante ad ignorare la legge penale, nel qual caso l'ignoranza sarà da considerare inevitabile e quindi scusabile (Patrono).

Veniamo all'art. 16, secondo cui non dà luogo a fatto punibile a norma del decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10 della legge n. 413 del 1991, si è uniformato ai pareri del ministero delle finanze o del <comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni espote nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio assenso.

In caso di adeguamento ad un parere espresso formulato in modo tale da non far residuare alcun ragionevole dubbio, sussiste la c.d. buona fede qualificata che ormai, ai sensi della sentenza dell'88, rileva come causa di esclusione della colpevolezza. Meno convincente è l'ipotesi del silenzio-assenso, dato che un silenzio del genere non è da sé in grado davvero di escludere il dubbio sull'illiceità del fatto, e del resto si presta a strumentalizzazione da parte dei contribuenti in caso di eccessivi carichi di lavoro del Comitato.

Il caso di mancato adeguamento non comporta che l'elusione si trasformi automaticamente in evasione, nel senso che scattino meccanismi presuntivi sulla realizzazione dell'elemento oggettivo o soggettivo del reato tributario. Ciò discende dai principi.

Parimenti, in caso di adeguamento del contribuente al parere dato da un amministrazione al di fuori delle ipotesi penalmente tipiche come l'interpello di cui all'art. 16 – e tra quelle atipiche si annovera l'interpello ordinario di cui all'art. 11 dello Statuto del contribuente -, i principi generali impongono che se il soggetto è in buona fede non è punibile. Insomma, l'art. 16 in esame non è norma rivolta a limitare l'area dell'errore rilevante.

Conclusione

Una lezione se non è un'arringa non ha conclusioni a parte il riepilogo che intendo risparmiare ai presenti. Ma dato che qui sin dall'inizio e poi a più riprese si è appalesata, trattando dell'offensività, una serie di notevoli cedimenti della legalità intesa nella sua dimensione tradizionale, pare opportuno constatare che anche in tema di colpevolezza le esigenze di stretta legalità si sono rivelate frutto di illusione, come del resto proprio la sentenza dell'88 ha sancito mostrandone il carattere mitologico. Mi permetto quindi di chiudere osservando che affinché gli spazi lasciati liberi dalla legalità non si riempiano di mero arbitrio, occorre prudentemente, anzi giurisprudenzialmente

e quindi ragionevolmente occuparli impiegando tutti gli altri principi di civiltà penalistica, molti dei quali ho menzionato anche in apertura.

Vi ringrazio e resto a disposizione per ulteriori svolgimenti.