



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

3

2016

Tutela dell'interesse fiscale e limiti all'applicabilità delle sanzioni penali alla luce della nozione di pena

di Maria Villani

Dottore di ricerca in Diritto finanziario e tributario
Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

The present study focuses on the evolution of European Law, which has established some common principles in the field of criminal law for instance the prohibition of "bis in idem" or the very definition of the notion of criminal sanction. The use of criminal sanctions in the field of taxation seems to have been instrumental to the requirements of Internal Revenue, resulting in inadequate attention to the relationship between the gravity of the infringement and the established penalties.

The study will further focus on the duplicity of sanctions that are substantially criminal sanctions punishing the late payment of withholdings certified by unpaid tax collectors and that of unpaid VAT by taxable persons.

The instrumental use of the criminal sanction and its proven ineffectiveness as a means to protect the treasury interests highlight a conflict between the plurality of interests involved and the principle of proportionality in choosing the means, thus calling into question its legitimacy, especially towards unpaid tax collectors.

SINTESI

Il lavoro si sofferma sull'evoluzione della giurisprudenza europea, che ha affermato nel settore penale alcuni principi comuni, dal divieto di "bis in idem", alla definizione contenutistica della nozione di sanzione penale. Nel settore tributario l'impiego delle sanzioni penali è apparso, talvolta, strumentale alle esigenze del fisco, con scarsa attenzione al rapporto tra gravità delle violazioni commesse e pene stabilite.

Lo studio si sofferma, in particolare, sulla duplicità di sanzioni sostanzialmente penali che colpiscono il ritardato versamento di ritenute certificate dai sostituti d'imposta e quello dell'IVA dichiarata e non versata dai soggetti passivi del tributo.

La strumentalità dell'impiego della sanzione penale e la dimostrata inefficacia come mezzo per tutelare interessi erariali evidenzia un contrasto tra la pluralità degli interessi coinvolti e il principio di proporzionalità nella scelta dei mezzi, che ne mette in dubbio, nei confronti dei sostenuti d'imposta, la stessa legittimità.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Evasione fiscale e frode fiscale: cenni – 3. Riforma delle sanzioni – 4. L'uso strumentale della nozione di pena – 5. Assenza di coordinamento di norme penali: dubbi di legittimità – 6. Conclusioni

1. Introduzione

Il diritto europeo (derivante dai Trattati e dalla Convenzione EDU) non ha ancora condotto a termine, con riferimento al diritto convenzionale, il processo di comunitarizzazione (che conferirebbe allo stesso un ulteriore rigore rispetto a quello attuale); esso, tuttavia, continua ad avere un peso significativo negli ordinamenti nazionali, al fine di assicurare le garanzie minime costituzionali e convenzionali, comuni ai diversi ordinamenti. L'evoluzione del diritto europeo, con riferimento per l'appunto alle garanzie della CEDU, dopo l'approvazione del Trattato di Nizza e il conseguente sviluppo della giurisprudenza della Corte di Strasburgo, ha evidenziato una serie di distonie rispetto ai principi garantiti dalla CEDU che, lungi da rappresentare un traguardo da raggiungere nel tempo, costituiscono viceversa le garanzie minime che caratterizzano uno Stato di diritto¹ in Europa, in base ai Trattati e al diritto convenzionale.

A tal riguardo, occorre tuttavia chiarire che tale finalità di garanzia appare non di rado articolata, sia per l'elaborazione di un linguaggio proprio della Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo (che, talvolta completa il rigore concettuale degli ordinamenti interni), sia per la cedevolezza con cui spesso sono applicate le disposizioni convenzionali.

Sicché accade spesso che i principi di diritto europeo si incrocino con l'esigenza e la finalità della giurisprudenza europea di uguagliare i livelli di tutela dei diritti garantiti dalla Convenzione.

Un'esigenza, quest'ultima, che ha determinato una moltiplicazione delle decisioni delle Corti europee, in seguito all'allargamento dell'Ue ai Paesi dell'Europa del Nord e dell'EST, fino all'ultima adesione della Croazia, nel 2013. Tra il 2004 e il 2007. Uno sviluppo giurisprudenziale che ha riguardato anche gli Stati membri dell'Ue, di più antica appartenenza².

¹ Sul punto cfr. Ramajoli M., *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 357 e ss.

² E' interessante notare al riguardo come l'allargamento dell'UE ai Paesi baltici, ai Paesi dell'Europa dell'EST e mediterranei, negli anni 2000, se da un lato ha comportato un rallentamento del processo unitario, sul piano del diritto ha avuto un processo virtuoso, perché la moltiplicazione della giurisprudenza sui diritti delle Corti di Strasburgo e di Lussemburgo ha condotto ad un ampliamento delle garanzie, anche nei Paesi protagonisti delle prime fasi del processo di

Così, nel rispetto dell'articolo 32 della CEDU (vale a dire di assicurare l'interpretazione uniforme della Convenzione in tutti gli Stati membri), la Corte EDU ha, per l'appunto, elaborato categorie concettuali autonome rispetto a quelle dei sistemi nazionali con l'obiettivo di dare effettività ai principi e alle tutele che da questi discendono.

Proprio con riguardo alla nozione di pena la Corte, infatti, ha ridefinito la stessa alla luce di alcuni principi fondamentali della Convenzione. Questa evoluzione concettuale se, per un verso, ha inteso assolvere all'esigenza di garantire il principio dell'equo processo (articolo 6 CEDU), per altro ha generato non irrilevanti ricadute applicative in ordine a taluni principi basilari (strumentali alla realizzazione di un processo equo), a partire dal principio di colpevolezza, a quello di irretroattività sfavorevole, a partire dal principio del *ne bis in idem*.

La ragione è strettamente legata all'elaborazione di una categoria concettuale che ha, di fatto, determinato una divergenza di qualificazione normativa tra diritto interno e diritto sovranazionale in molti Stati europei.

La Corte europea, infatti, (a partire dal celebre caso Engel, 1976) ha dettato taluni criteri di riconoscimento della natura penale di una sanzione, con particolare attenzione agli effetti in concreto che questa determina. Anzitutto rileverebbe, secondo la Corte di Strasburgo, la qualificazione che nel diritto interno è riconosciuta alla sanzione; tale criterio implica, cioè, la verifica da parte del giudice europeo sul fatto che il diritto interno riconduca l'infrazione nell'ambito di quelle penali. In mancanza di una qualificazione formale, la valutazione attiene al profilo sostanziale, alla stregua dei criteri su cui fonda la classificazione interna. In secondo luogo rileverebbe la circostanza che la sanzione trovi applicazione all'esito di un processo penale e che la stessa risulti peraltro collegata al reato; rileverebbe altresì la severità della pena (in astratto e in concreto); rileverebbe, infine, la finalità e la natura *stricto sensu* afflittiva e sanzionatoria della misura inflitta dall'ordinamento.

comunitarizzazione, a partire dagli Stati fondatori della CEE.

Sulla base di questi parametri la Corte europea ha, talvolta, messo in discussione il sistema sanzionatorio dei legislatori nazionali, ora contestandone il contrasto rispetto al principio di legalità (articolo 7 CEDU), alla luce della ridefinita natura sanzionatoria (e non amministrativa) della misura nazionale inflitta (è il caso della confisca urbanistica in relazione ai reati di lottizzazione abusiva); ora denunciandone la violazione del principio di irretroattività sfavorevole (è il caso della confisca per equivalente e della confisca antimafia, come riqualificate dagli ultimi, contrastanti, indirizzi giurisprudenziali (sentenza Occhipinti³ e sentenza Ferrara⁴).

Da ultimo la Corte di Strasburgo, per la prima volta con riguardo al nostro ordinamento, ha sanzionato severamente un procedimento fortemente distonico rispetto ai canoni del giusto processo elaborati nel tempo dalla Corte stessa; un procedimento che, peraltro, viola il principio fondamentale *ne bis in idem*⁵. La questione è stata decisa dalla Corte costituzionale, il 12 maggio 2016, con sentenza n. 102, che ha per l'appunto dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla quinta sezione penale della Cassazione, dalla sezione tributaria della Cassazione e dal tribunale di Bologna in composizione monocratica.

Con particolare riguardo all'ordinanza rimessa all'attenzione della Consulta dalla quinta sezione tributaria della Corte di cassazione qualcuno aveva osservato che con questa duplice declaratoria di inammissibilità la Corte costituzionale avrebbe deciso di non decidere. Il che, per le questioni relative alla repressione

³ Cass., Sez. V, 13 novembre 2012, Occhipinti, in *Mass. Uff.*, n. 255043.

⁴ Cass., Sez. I, 17 maggio 2013, Ferrara, in *Mass. Uff.*, n. 256141.

⁵ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. II, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c/Italia*; Tra le più note condanne in tema di doppio binario penale-tributario, cfr. anche Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. IV, 20 maggio 2014, n. *Nikanen c/Finlandia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. V, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c/Svezia*; v. anche Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. IV, 20 maggio 2014, *Hakkà c/Finlandia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. IV, 20 maggio 2014, *Glantz c/Finlandia*; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. IV, 20 maggio 2014, *Pirttimaki c/Finlandia*. Sul caso *NiKanen* cfr. in particolare Poddighe A., *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei diritti dell'Uomo: il caso Nikanen contro Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, 104 e ss. Sul caso *Lucky Dev* v. invece D'angelo G., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU*, in *Rass. trib.*, 2015, 253 e ss.

degli abusi di mercato, sembra forse eccessivo, per i limiti intrinseci all'ordinanza di rinvio decisa dalla Consulta con la citata sentenza n. 102/2016.

Ad ogni modo appare chiaro che a seguito della sentenza della Corte costituzionale il diritto fondamentale di non essere sottoposti ad un doppio giudizio penale per gli stessi fatti resta ancora privo di un'effettiva tutela⁶.

E' pur vero che la Consulta con un *obiter dictum* avrebbe potuto indicare al legislatore un percorso tale da rendere compatibile con i principi sanzionati dalla giurisprudenza convenzionale e dalla Corte di giustizia europea sia il regime sanzionatorio stabilito per contrastare gli abusi di mercato, sia quello tributario. Ma proprio con riguardo ai profili tributari sottintesi alla vicenda posta all'attenzione della Corte, la prudenza manifestata dalla Consulta nell'affrontare la questione appare condivisibile.

La declaratoria di inammissibilità, relativa all'ordinanza della quinta sezione penale della Cassazione⁷, era stata largamente prevista dalla dottrina penalistica, per difetto di rilevanza della questione posta all'attenzione della Corte, vale a dire dell'articolo 187-bis del TUF (già utilizzato nel procedimento amministrativo davanti alla CONSOB, del tutto irrilevante nel successivo processo penale).

Con riferimento, invece, all'ordinanza della sezione tributaria della Cassazione, anch'essa dichiarata inammissibile, occorre considerare che effettivamente l'ordinanza prospettava, in termini problematici, un intervento manipolativo con

⁶ Per questi e per ulteriori più ampi profili cfr. anche l'ordinanza della sezione quinta penale della Corte di Cassazione del 15 gennaio 2015, n. 1782 che rinvia alla Corte costituzionale il doppio regime sanzionatorio amministrativo e penale in tema di abusi di mercato per contrasto con il principio di "ne bis in idem". La Corte dichiara rilevanti e non manifestamente infondate:

a) *in via principale: la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117 Cost., comma 1, in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, art. 187-bis, comma 1, (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi della L. 6 febbraio 1996, n. 52, artt. 8 e 21) nella parte in cui prevede "Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato" anziché "Salvo che il fatto costituisca reato";*

b) *in via subordinata: la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117 Cost., comma 1, in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l'imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali e dei relativi Protocolli.*

⁷Cass., sez. trib., ordinanza 21 gennaio 2015, n. 950.

obiettivi interpretativi ed esiti incerti, da cui non emergeva in chiarezza il *petitum*, vale a dire l'oggetto dell'intervento richiesto al giudice delle leggi.

Da questo punto di vista, la stessa inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, per come formulata, dovrebbe favorire un percorso legislativo che adatti la legislazione repressiva degli abusi di mercato ai principi comuni di diritto europeo, che non consentono di essere condannati due volte per gli stessi fatti.

Ciò detto, occorre anzitutto evidenziare che il sistema penale italiano è basato per l'appunto sul principio di legalità, disciplinato (unitamente al principio di irretroattività sfavorevole della legge penale) a livello costituzionale dall'articolo 25, comma secondo, Cost., nonché a livello sub-costituzionale dall'art. 1 c.p. A ben vedere quest'ultimo, tuttavia, (vale a dire l'art. 1 c.p.) sembra andare oltre e prevedere, attraverso l'impiego dell'avverbio "espressamente", non solo che il reato debba essere previsto da legge, ma altresì che tale legge lo descriva in modo puntuale, avendo così riguardo a che siano osservati anche i principi di tassatività e determinatezza. La *ratio* sottesa al principio è ben nota: garantire la tutela della libertà personale (art. 13 Cost.), assicurando il monopolio dell'incriminazione al soggetto istituzionale meno pericoloso (il Parlamento), sottraendolo viceversa a quello più pericoloso (il giudice). L'intento è quello di assicurare il principio della separazione dei poteri contro il rischio di ingerenza del potere esecutivo nella gestione della giustizia penale. Tanto statuisce anche il diritto europeo, che con portata più ampia rispetto all'art. 25 Cost. e in piena adesione ad una concezione autonomistica, all'art. 7 della CEDU enuncia che *"nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso"*.

Ad ogni modo si tratta di principi assolutamente saldi nella loro costruzione, ma che richiamano a loro volta la necessaria offensività del fatto materiale (principio di materialità) e, dunque, della condotta posta in essere. In tanto il legislatore può prevedere una misura penale volta a sacrificare la libertà personale, in quanto

quella misura sia funzionale alla protezione di beni costituzionalmente significativi. In definitiva, il principio di offensività del reato subordina all'offesa di un bene giuridico (in astratto e in concreto) la punibilità della condotta.

Difatti, nella sua accezione astratta esso costituisce un principio di rango costituzionale sostanzialmente rivolto al legislatore, imponendogli di prevedere come reato fattispecie astrattamente offensive di un bene giuridico meritevole di tutela.

Viceversa, nella sua accezione concreta il principio rappresenta un criterio indirizzato al giudice, parametro di interpretazione della norma giuridica che impone per l'appunto all'interprete di verificare che la condotta posta in essere presenti un livello minimo di offensività.

E' facile scorgere nel principio in questione una tendenziale tolleranza della devianza, minimizzando l'intervento penale e, dunque, rendendo più solida la sua legittimità.

A fronte dell'*extrema ratio* del diritto penale non rilevano giuridicamente i reati la cui punibilità non è condizionata all'offesa del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice.

Il principio è indefettibile in un sistema penale democratico, liberale e garantista.

Esso sottintende, come anticipato, il più generale principio di legalità (come detto disciplinato dall'art. 25, comma secondo, Cost., nonché dall'art. 1 c.p.), nonché i già richiamati principi di tassatività e determinatezza; il primo posto a presidio della libertà personale e contro l'arbitrio del legislatore, i secondi a garanzia del cittadino, ma contro l'arbitrio dell'interprete in sede di applicazione della disposizione penale incriminatrice.

Si tratta, a dir il vero, di concetti speculari ai più generali concetti di legalità formale e di legalità sostanziale. Difatti, sulla base dell'accezione formale del principio di legalità (sposata dall'art. 25, comma secondo, Cost.) la criminosità di un fatto deriva dalla sua previsione come reato dalla legge); viceversa sulla base dell'accezione sostanziale la qualifica di reato segue l'attività interpretativa dei

giudici, non rilevando la previa legge *scripta et descripta*, quanto piuttosto rilevando la punibilità di un fatto che risulti, all'occhio attento dell'interprete, socialmente riprovevole. A saldare le due diverse accezioni la giurisprudenza, che da qualche tempo attribuisce rilevanza all'interpretazione giurisprudenziale, al punto da indurre a discorrere oggi di un principio di legalità mista⁸.

Il principio di offensività nasce, dunque, per attenuare la rigidità della concezione formale, raffigurando al contempo parametro di legittimità costituzionale dei reati previsti, nonché limite costituzionale imposto al legislatore per la creazione di nuove figure di reato.

Appare, dunque, chiaro che, unitamente al principio di materialità e di personalità della responsabilità penale, esso costituisce una garanzia di tipo sostanziale.

Appartiene al pensiero liberale classico l'idea in base alla quale le proibizioni al pari delle punizioni sono un male artificiale contro natura.

Nell'ambito del diritto penale come mezzo di tutela dei diritti fondamentali dei cittadini le proibizioni, come le pene, possono essere raffigurate come mezzi di ridimensionamento della violenza e come mezzo di tutela dei più deboli contro le lesioni arbitrarie dei più forti. Al principio di offensività è, dunque, affidato l'onere di dimostrare nei confronti della scienza e della pratica giuridica la giustificazione del quando e del cosa proibire.

Date queste premesse occorre evidenziare come tali coordinate ermeneutiche si rapportano con l'evoluzione concettuale della frode fiscale diritto penale tributario, nonché con la strumentalizzazione asettica della nozione di pena.

Al di là delle fattispecie delittuose varie in cui sembra esplicitarsi il concetto di frode fiscale (tralasciando, dunque, la problematica legata all'individuazione talvolta evanescente del reato posto in essere, che non è oggetto della presente

⁸ Cfr. SS.UU., 21 gennaio 2010, 13 maggio 2010, n. 18288; Trib. Torino, Sez. III Pen., ord. 27 giugno 2011 che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 673 c.p.p., nella parte in cui non prevede la revoca della sentenza di condanna in caso di mutamento giurisprudenziale intervenuto con decisione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, la quale abbia stabilito che il fatto per il quale è intervenuta sentenza di condanna irrevocabile non è previsto dalla legge come reato. Sul punto cfr. C. cost., 12 ottobre 2012, n. 230 che ha, conseguentemente, dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal Tribunale di Torino.

trattazione), è certo che a quest'ultima non si applica la condizione di punibilità liberatrice del pagamento dell'imposta e delle sanzioni prima dell'apertura del dibattimento, prevista per la dichiarazione infedele ovvero per i mancati versamenti di ritenute certificate.

Ma questo è il punto. Appare arduo comprendere la liceità di una strumentalizzazione di fondo, vale a dire la strumentalizzazione della nozione di pena, fino al punto da degradarla a mezzo agevolativo della riscossione.

2. Evasione fiscale e frode fiscale: cenni

La capacità degli Stati membri di riscuotere entrate e di dare attuazione alla propria politica economica è limitata dalla frode e dall'evasione fiscali.

Al fine di un corretto inquadramento dell'argomento occorre preliminarmente definire in sintesi i concetti di "evasione fiscale" e quello, viceversa, di "frode fiscale".

Con il termine di evasione ci si riferisce a tutte quelle condotte attraverso le quali i cittadini violano in modo espresso le norme di legge al fine di non pagare o pagare meno tributi.

Nel nostro paese l'ammontare dell'evasione fiscale è particolarmente elevata; secondo recenti stime l'economia irregolare, sommersa o criminale è valutabile intorno ai 300 miliardi di euro all'anno. Un mondo inosservato, stimabile nelle reali dimensioni con ampi margini di opinabilità, che comprende fenomeni molto diversi tra di loro, dall'economia sommersa e irregolare, a quella informale, tipica dell'economia familiare, fino all'economia criminale.

Fenomeno, quest'ultimo, i cui proventi occulti non possono certo essere ricondotti all'area dell'evasione fiscale.

Una realtà variegata, il cui contributo all'evasione è particolarmente difficile da stimare, sia per diversificazioni profonde che caratterizzano le diverse componenti dell'economia inosservata, sia per lo stretto collegamento tra ricavi, valore aggiunto e reddito; vale a dire le principali basi imponibili del sistema tributario, i cui profili distributivi sono tutt'altro che indifferenti rispetto all'evasione delle

principali imposte sul reddito e sul valore aggiunto (IRPEF, IRES, IVA, IRAP), con ulteriori riflessi sull'evasione contributiva. Una realtà inestricabile per l'assenza di coordinamento dei profili distributivi delle diverse imposte, che contribuisce ad alimentare soprattutto l'evasione all'IVA, il principale buco nero del nostro sistema tributario.

L'evasione non può essere configurata come furto sotto il profilo giuridico; essa, infatti, concerne somme di denaro che, in assenza dell'evasore, non esisterebbero. Tuttavia, gli effetti sociali di questa pratica piuttosto diffusa sono ben noti: evadendo i tributi si sottrae potenziale gettito allo Stato, necessario per fornire servizi ai suoi cittadini.

La più diffusa forma di evasione fiscale è l'occultamento dei ricavi. Tuttavia, accade spesso che ad impedirlo sono proprio le rigidità aziendali, le segnalazioni dei clienti o la richiesta di documentazione da parte loro. Quasi a dire che forse è preferibile fare a metà con il fisco piuttosto che lasciarsi imbrogliare dai dipendenti. Così poco a poco dall'occultamento di base imponibile si passa alla frode.

Il reato di frode fiscale appare diverso. Difatti, in siffatta ipotesi ci si trova di fronte ad un illecito ben più grave del semplice occultamento di qualche ricavo o alla sovrastima di qualche costo (come nel caso dell'evasione).

La frode fiscale si caratterizza principalmente per un comportamento fraudolento, che ha come fine quello di ingannare la Pubblica Amministrazione.

L'elemento soggettivo, invece, richiede l'identificazione dell'intento doloso ovvero dello scopo di evadere il fisco.

Le condotte assumono le caratteristiche di veri e propri artifici strumentali, idonei a creare una mera apparenza di regolarità; essa, invece, cela la condotta di evasione.

In questo modo viene, così, resa più difficoltosa l'opera di accertamento della situazione del contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria.

Non è rinvenibile legislativamente una espressa nozione di "frode fiscale", comune alle diverse ipotesi di costruzioni fiscali caratterizzate dall'elemento

della fraudolenza. In altri ordinamenti, ad esempio, come quello francese, spesso i due termini, di evasione e di frode, sono impiegati come sinonimi; tuttavia, sotto il profilo sanzionatorio la frode fiscale in senso stretto è sempre punita in modo più severo, rispetto alle altre forme di evasione, che non comportano strutturalmente la presenza di comportamenti fraudolenti. Ciò nonostante tale condotta pacificamente viene sussunta nella previsione degli artt. 2 e 3 del D.lgs n. 74/2000, attesa la presenza nella rubrica di tali disposizioni dell'aggettivo "fraudolenta" in relazione alla dichiarazione dei redditi. In particolare, la frode fiscale si configura quando vengono accertate le seguenti condotte fraudolente: operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente o, comunque, messa in atto di artifici contabili finalizzati ad ostacolare l'attività di accertamento fiscale; oppure l'utilizzo, da parte del contribuente, di documenti falsi, fatture false o altri mezzi fraudolenti.

La forma di frode più vicina all'occultamento (che, come anticipato, configura reato di evasione) è non registrare le fatture emesse. Una forma piuttosto semplice di frode fiscale, forse la più innocente, ma senz'altro rischiosa ove dovesse consistere in una condotta di massa.

Poi c'è il capitolo delle fatture per operazioni inesistenti e quello della costituzione di strutture flessibili che possono essere manipolate senza coinvolgere personale amministrativo.

Difatti, è prevista legislativamente la punibilità delle fattispecie di frode fiscale (artt. 3 e 4 D.lgs n. 74/2000) e di false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) al superamento delle cc.dd. soglie di rilevanza o di punibilità del fatto.

Discussa è la natura di tali soglie; in particolare se esse debbono considerarsi elementi costitutivi del reato (e rappresentare, quindi, parte dell'oggetto del dolo) o mere condizioni obbiettive di punibilità.

Con riguardo ad ambedue le ipotesi la giurisprudenza prevalente sembra orientata a considerarli elementi costitutivi del reato, in quanto elementi destinati ad incentrare in sé l'offensività dell'illecito e a rientrare nell'oggetto del dolo del reato.

Difatti, la previsione di tali soglie è una novità introdotta dal D.lgs n. 74/2000, che, oltre ad individuare nel momento dichiarativo la consumazione di tali reati, ne ha ancorato la punibilità al superamento di determinate soglie quantitative, dettate dall'esigenza di prevedere dei reati caratterizzati da effettiva e rilevante offensività per gli interessi dell'erario.

Nella vecchia disciplina dei reati tributari (legge n. 516/1982) solo alcune fattispecie erano ancorate a soglie di punibilità; queste tuttavia si riferivano solamente all'imponibile sottratto.

L'attuale disciplina prevede soglie di punibilità aventi ad oggetto, da un lato, l'entità dell'imposta evasa e, dall'altro, l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione.

Per i primi due reati (artt. 3 e 4) la legge richiede il superamento congiunto di entrambe le soglie; viceversa, per il reato di cui all'art. 5 è previsto unicamente il superamento di un limite di imposta evasa.

Naturalmente le soglie di punibilità sono più o meno elevate a seconda della maggiore o minore carica lesiva dei fatti integranti i diversi reati di dichiarazione.

Si è discusso a lungo sulla natura giuridica di tali soglie, taluni concependole come presupposto della condotta, altri come condizioni di punibilità, altri ancora, come elementi costitutivi del fatto.

Ad ogni modo, a seguito dei recenti programmi di riforma del fisco italiano, proprio con riguardo alle soglie di punibilità l'illecito penale si configura quando l'ammontare dei ricavi non dichiarati supera 1,5 milioni di euro (e non 1 milione di euro, come, invece, avveniva precedentemente).

Sono altresì introdotti nuovi parametri per la configurazione del reato di frode fiscale anche riguardo alla compensazione dei crediti: si determina una situazione illecita nel caso in cui i crediti e le ritenute fittizie, utilizzate per diminuire e compensare le imposte da pagare, ammontino ad una quota complessiva superiore a 30.000 euro oppure superino il 5% dell'imposta complessiva. Un aggravamento di pena rispetto al passato, ampiamente giustificabile proprio per l'elemento fraudolento, spesso di difficile individuazione da parte dell'Agenzia

delle Entrate in sede di accertamento.

Le pene previste per il reato di frode fiscale rimangono inalterate: detenzione fino a un massimo di sei anni.

E' stata, viceversa, cancellata la norma c.d. «salva-Berlusconi» che prevedeva una soglia del 3% al di sotto della quale non si configurava il reato penale; cancellata anche la misura, prevista per le fatture false, in base alla quale non sarebbe scattato il reato penale per fatture al di sotto dei 1000 euro.

Resta il fatto che al di là dei presupposti propri del delitto, nonché delle relative soglie di punibilità, la frode fiscale, come in generale l'evasione, crea danni ai contribuenti onesti aggirando il principio dell'equità sociale e di eguaglianza, coinvolgendo dunque la collettività. Questa ovvia constatazione non giustifica l'utilizzazione dell'evasione come alibi per alimentare in disavanzo una spesa pubblica che assorbe annualmente il 50% del PIL, ovvero per aumentare ulteriormente la pressione fiscale. Non possono trascurarsi le forti divaricazioni distributive che caratterizzano il prelievo a seconda delle diverse tipologie di reddito e, soprattutto, il fatto che la quota maggiore di evasione, concentrata nell'IVA, per le caratteristiche strutturali del tributo, si ripercuote sui prezzi finali riducendoli, anche a beneficio dei consumatori, con effetti distributivi ben diversi dalle frodi fiscali, il cui vantaggio va a beneficio esclusivo di chi le pone in essere.

La frode e l'evasione fiscali mettono, dunque, in discussione i principi di equità e di uguaglianza, indi le basi stesse della nostra Costituzione fiscale.

L'equità è una *“condizione essenziale per rendere socialmente e politicamente accettabili le necessarie riforme economiche”*⁹. Occorrerebbe una più equa distribuzione dell'onere fiscale; il che assicurerebbe che ciascuno (operaio dipendente, multinazionale che beneficia del mercato interno, persona abbiente con risparmi in conti all'estero) contribuisca alle finanze pubbliche con una giusta quota. I principi di equità e di uguaglianza, al di là della loro ispirazione costituzionale, implicano anche la creazione di sistemi fiscali migliori e più giusti.

Appare, dunque, chiaro che contrastare la frode e l'evasione fiscali

⁹ Cfr. Contributo della Commissione al Consiglio europeo del 22 maggio 2013.

internazionale, in un'economia mondializzata, rappresenta il primo passo per salvaguardare le entrate dei bilanci nazionali, nonché per seminare tra i cittadini la fiducia nell'equità e nella reale efficacia dei sistemi tributari.

3. Riforma delle sanzioni

Abbiamo fatto cenno al fatto che spesso i principi posti alla base del sistema vengono ad incrociarsi con le esigenze di tutela minima (perseguite a livello europeo e a livello nazionale) che si vuole siano assicurate al contribuente.

Ciò detto, al fine di chiarire è opportuno riflettere sul decreto delegato n. 158 che nel 2015 ha avviato una riforma del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

La revisione del sistema determina uno spazio più severo per fatti penalmente rilevanti, accompagnato da un ampliamento delle soglie di punibilità (in linea di massima fatti dolosi che hanno a che fare con intenti fraudolenti, maggiore incidenza della recidiva) e uno spazio caratterizzato da minore rigidità per fatti concernenti le sanzioni amministrative¹⁰.

Senza entrare nel dettaglio degli aspetti in vario modo riformati dal decreto, prendiamo in esame solamente quelli che qui ci interessano, con riferimento alla nozione di pena. Cerchiamo, dunque, di comprendere il motivo per cui la riforma abbia di fatto trasformato, nelle ipotesi di violazioni penali regolate dall'articolo 10-bis e 10-ter, l'attenuante precedentemente regolata dall'articolo 13 del D.lgs n. 74/2000, relativa al previo versamento del debito tributario e delle relative sanzioni, in una condizione di punibilità.

Ricordiamo che con la legge finanziaria per il 2005 e con il cd. decreto Bersani-Visco erano state introdotte nel D.lgs n. 74 del 2000 due nuove figure di reato (omesso versamento di ritenute certificate¹¹ e omesso versamento di IVA¹²),

¹⁰ Per questi e per ulteriori profili cfr. Sepio G.-Silvetti M., *La non punibilità delle questioni interpretative nella riforma del diritto penale-tributario*, in *Il fisco*, 2016, 23, pp. 2252 ss.

¹¹ Questo articolo è stato inserito dall'art. 1, 414° comma della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005).

¹² Articolo introdotto dall'art. 35, 7° comma, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Bersani-Visco), convertito con modif. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

regolate dagli artt. 10-bis e 10-ter. Tali norme colpiscono chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute certificate per un importo superiore a € 50.000; ovvero non versi l'imposta sul valore aggiunto dovuta, per il medesimo importo, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. La pena edittale prevista per queste due nuove figure delittuose va da sei mesi a due anni¹³.

Il punto è che alle sanzioni penali di cui si è detto la legge affianca una serie di sanzioni amministrative che si riferiscono tra l'altro al mancato versamento di imposte il cui debito è stato riconosciuto dal contribuente in adempimento ai propri obblighi dichiarativi. Tali inadempienze determinano entrambe un accumulo di imposte non versate che concorrono al superamento delle soglie di punibilità stabilite dalle ipotesi delittuose introdotte ai citati articoli 10-bis e 10-ter del D.lgs n. 74 del 2000; esse hanno, quindi, il medesimo contenuto economico, con riguardo ai medesimi fatti.

Una condizione che la giurisprudenza delle Corti europee, in una serie di sentenze relative ad una pluralità di Stati dell'Unione, aveva ritenuto contrastasse con i principi di diritto europeo ed in particolare con il divieto di *"bis in idem"*.

Questa circostanza aveva generato un contrasto giurisprudenziale, in seguito all'esplosione delle crisi aziendali nella fase acuta della recessione, successivamente risolto dalle Sezioni Unite, nel 2013, con una decisione ampiamente argomentata, tuttavia non del tutto convincente¹⁴, alla luce dei

¹³ Con il medesimo decreto (d.l. 4 luglio 2006, n. 223) il legislatore ha introdotto un nuovo art., 10-quater, che sanziona con le stesse pene chiunque non versa le somme dovute, utilizzando per compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti.

¹⁴Cass., sez. un., 12 settembre 2013, n. 37425. La sentenza delle Sezioni Unite è stata accolta sfavorevolmente dalla dottrina penalista. Vedi *ex multis*, Flick G.M. – Napoleoni C., *Cumulo di sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, Relazione introduttiva all'incontro di studio organizzato dall'ABI sulla sentenza della Corte EDU, Roma 4 giugno 2014. Per un'analisi critica dei profili più strettamente tributari si rinvia a Sacchetto C., *Sanzioni tributarie e CEDU*, in *Rass. trib.*, 2015, 483 e ss.; Pierro M., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 679 e ss., specie il par. 4 dal significativo titolo: *La crisi del principio di specialità e il "contributo" della Corte di cassazione*, 693-697; Carinci A., *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2015, 499 e ss.

principi e degli orientamenti assunti in materia dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo e di Lussemburgo¹⁵.

I supremi giudici, in assenza di precedenti delle Corti europee riguardanti il diritto interno, non hanno considerato ostativo in tema di IVA il cumulo delle sanzioni amministrative per violazione di obblighi dichiarativi e omissione di versamenti periodici con le ipotesi delittuose relative al mancato versamento dell'imposta entro il periodo stabilito per il versamento del primo acconto periodico. La motivazione sul punto ha riguardo sia alla diversa qualificazione normativa concernente i reati (argomento non vincolante per la giurisprudenza europea), sia alla circostanza che i termini previsti perché si configurino entrambe le violazioni (amministrative e penali) si consumano in tempi diversi¹⁶. Ma questo

¹⁵Per un approfondimento dei rapporti tra regole interne e principi di diritto europeo nel settore del diritto tributario punitivo si rinvia al contributo di particolare interesse del prof. Sacchetto, cfr. SACCHETTO C., *Sanzioni tributarie e CEDU*, cit.

¹⁶¹⁶ La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 20266 del 15 maggio 2014, ha ritenuto che il concorso tra sanzioni amministrative (regolate dall'art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) e penali (disciplinate dall'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000) stabilite per sanzionare il mancato versamento di ritenute certificate, non determini una rottura con il principio di *bis in idem* (sul punto cfr. Cesari G., *Illecito penale e tributario – Il principio ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, 74 e ss.; Dova M., *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. contemp.*, 5 giugno 2014). La decisione conferma in sostanza la precedente delle SS.UU., n. 37429 del 28 marzo 2013. In buona sostanza, la decisione delle Sezioni Unite fa leva su due elementi; uno formale, ritenendo le sanzioni previste per l'omesso versamento di ritenute formalmente amministrative, dunque non regolabili in base al principio di specialità (stabilito dall'art. 9 della legge n. 689 del 1981). Pertanto la sanzione penale non si sovrapporrebbe a quelle amministrative, ma ne rappresenterebbe una ulteriore sanzione finalizzata a colpire una progressione illecita determinata dal decorso del tempo. Secondo le Sezioni Unite, pur nella comunanza di una parte dei presupposti e della condotta, gli elementi costitutivi divergono in alcune componenti essenziali: A) il requisito della certificazione delle ritenute richiesto per il solo illecito penale; B) quello della soglia minima dell'omissione, che riguarda anch'essa solo l'illecito penale; C) quello della diversa scadenza temporale del mancato versamento dell'imposta dovuta e, dunque, della rilevanza dell'omissione. Non si tratta di argomenti irresistibili in base ai principi del diritto nazionale. Sul punto nel caso Germani la sezione terza penale della Suprema Corte (8 febbraio 2012, n. 18757) aveva concluso per l'identità delle condotte sanzionate in via amministrativa dall'art. 13 del d.lgs. n. 671 del 1997 e quella prevista dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 ("non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta tra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti della porzione del tutto"; né la diversa scadenza temporale rendevano diversi i fatti (il mancato versamento delle ritenute). Una posizione, quella delle Sezioni Unite, insostenibile comunque alla luce dei più recenti orientamenti espressi dalla Corte di Strasburgo. Sul punto si veda da ultimo la decisione della Corte EDU del 20 maggio 2014, nel caso Nykänen contro Finlandia.

Va ricordato altresì che la Corte di giustizia (26 febbraio 2013) nella causa C-617/10 *Aklagaren c/ Hans Åkerberg-Fransson*, ha ritenuto compatibile il concorso tra sanzioni amministrative e penali in tema di iva per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi, rimandando al giudice nazionale

profilo non sembra decisivo, perché la non coincidenza temporale tra le due violazioni è consustanziale al sistema delle soglie; quindi non giustifica la duplicazione di sanzioni penali per gli stessi fatti.

Tale posizione appare, quindi, costruita su elementi in prevalenza di tipo formale, ignorando lo stretto legame tra la sanzione (formalmente) amministrativa e quella penale, con riferimento alla circostanza attenuante disciplinata dall'art. 13 del D.lgs n. 74 del 2000, successivamente modificato dal citato D.lgs n. 158/2015.

La disposizione prevedeva come circostanza attenuante non solo che il pagamento da parte dell'imputato del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento riducesse la pena di un terzo e cancellasse le pene accessorie; essa prevedeva altresì che *"[...] il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1"*.

In sostanza la disposizione introduceva una deroga di portata generale all'applicazione del principio di specialità (articolo 19, D.lgs n. 74/2000) che caratterizza il processo penale tributario (oltre i meccanismi di coordinamento relativi alla riscossione delle diverse sanzioni, amministrative e penali) con lo scopo di evitarne il cumulo (art. 21 D.lgs n. 74 del 2000). Una condizione che sembra difficilmente compatibile con i principi del giusto processo elaborati dalla Corte di Strasburgo, che avvicina il sistema del doppio binario sanzionatorio tributario alla normativa di contrasto agli abusi del mercato, sanzionata nel 2014 dalla Corte EDU nel processo Grande Stevens¹⁷.

Di fatto una sanzione penale nuova, introdotta nel testo successivamente (a partire dal 2005), non coordinata al sistema, che si sovrappone alla sanzione amministrativa ed ha per oggetto il medesimo contenuto economico e, tuttavia, non identifica una nuova fattispecie criminale; evidentemente essa facilita la

di verificare in concreto la sussistenza del carattere sostanzialmente penale della sanzione amministrativa. Una condizione di indeterminatezza anch'essa di legittimità assai dubbia. Cfr. sul punto Fregni C., *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e tassazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 210 e ss.

¹⁷ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. II, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c/Italia*, cit.

riscossione della sanzione amministrativa.

Pertanto, la successiva condanna penale raffigura una duplicazione rispetto alla comminazione della sanzione amministrativa, così violando il divieto di *bis in idem*. Peraltro essa introduce il principio che chi non paga un debito tributario regolarmente dichiarato al fisco, per difficoltà finanziarie contingenti, è sottoposto ad una pena detentiva, al pari di un contribuente che utilizza lo schermo di una "cartiera", che produce fatture per operazioni inesistenti, implicato in frodi carosello all'IVA¹⁸.

Tale circostanza non può che apparire una chiara incoerenza, in contrasto con i principi di proporzionalità e di ragionevolezza. La Corte costituzionale, intervenendo sul punto, non ha ravvisato una violazione dei principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della discrezionalità legislativa in campo penale. Come è noto, il sindacato di legittimità nel processo costituzionale italiano è strettamente ancorato ai parametri di riferimento chiamati nell'ordinanza di remissione, che delimitano il perimetro entro il quale la Consulta esprime il proprio giudizio. Esaminata da questo punto di vista, la questione, pone in evidenza i rischi, specie in campo penale di interventi adottati in tempi diversi, non sufficientemente coordinati con le altre disposizioni, con il rischio di introdurre nell'ordinamento penale – tributario, norme difficilmente compatibili con una lettura non formalistica del principio di uguaglianza.

Nulla cambia neppure nelle ipotesi in cui il contribuente cui venga imputato il mancato versamento delle ritenute o dell'IVA dichiarate sia in grado di provare che lo stato di improvvisa insolvenza non dipenda in alcun modo dal suo comportamento. In buona sostanza, una fattispecie giuridica i cui effetti sanzionatori, pur dipendendo da una molteplicità di situazioni di fatto, molto diverse tra loro, venivano definiti in Cassazione senza alcun riferimento alle condizioni che avevano determinato quei fatti.

¹⁸ Verna G., *L'onere probatorio nelle frodi IVA è a carico del Fisco - IVA – Un tranciante intervento della Corte di Giustizia sulla ripartizione degli oneri probatori nelle c.d. frodi carosello*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2016, 3, pp. 197 ss.; Carinci A.- Deotto D., *Il raddoppio dei termini, ovvero brevi considerazioni a margine di una cattiva normazione*, in *Il fisco*, 2016, 26, pp. 2507 ss.

Una norma poco meditata, che genera un effetto sanzionatorio indifferenziato; inidonea a regolare situazioni completamente diverse tra di loro; una norma, dunque, di dubbia legittimità sotto il profilo della ragionevolezza.

Per concludere il D.lgs n. 158 del 2015 sulla revisione del sistema sanzionatorio (amministrativo e penale) è intervenuto a correggere una condizione di sofferenza, ma come vedremo, la soluzione adottata non è priva di limiti ed inconvenienti.

Non si tratta, infatti, di risolvere un problema di compatibilità astratta tra sanzione amministrativa e sanzione penale; se la sanzione amministrativa avesse carattere risarcitorio, anziché sostanzialmente penale, come rilevato dalla giurisprudenza europea, la convivenza tra i due tipi di sanzioni sarebbe senz'altro possibile, senza violare il principio di *ne bis in idem*¹⁹. La determinazione di due diverse sanzioni, entrambe penali, comminate all'esito di due procedimenti del tutto indipendenti, che hanno tuttavia il medesimo oggetto, aveva introdotto una serie di elementi di arbitrarietà ed irragionevolezza, che non a caso si pongono in contrasto con il criterio *ne bis in idem*, principio antico di civiltà giuridica²⁰.

Nel riformato impianto sanzionatorio, introdotto con il citato D.lgs n. 158/2015, se è vero che l'innalzamento delle soglie di punibilità e la nuova formulazione dell'articolo 13 del D.lgs n. 74/2000 ha ridotto le ipotesi in cui si possa giungere a comminare una duplice sanzione in violazione del principio di *ne bis in idem*, tuttavia tanto non vale affatto ad escludere tali ipotesi, in ogni circostanza.

Pertanto, la nuova formulazione legislativa ha ulteriormente accentuato il carattere strumentale dell'articolo 13 del D.lgs n. 74/2000, ai fini della riscossione delle imposte, senza porsi, come vedremo, il problema dell'efficacia della

¹⁹ È opportuno precisare che, perché vi sia violazione del principio *ne bis in idem*, occorre non solo che vi sia una duplice sanzione per i medesimi fatti, di cui solo una formalmente penale; è necessario anche un'identità di oggetto tra sanzione civile e/o e sanzione penale. Sul punto è intervenuta da ultimo Cass., sez. III pen., 20 luglio 2015, n. 31738, con un'articolata decisione, nella quale ha stabilito che il pagamento della sanzione civile per omesso versamento di contributi previdenziali non determina l'improcedibilità del parallelo processo penale. L'oggetto delle due sanzioni, secondo la Cassazione, è del tutto diverso; mentre quella civile, non particolarmente afflittiva, ha natura risarcitoria rispetto ai contributi non versati all'Inps, la ben più grave sanzione penale tutela il lavoratore cui sono stati sottratti i contributi cui aveva diritto.

²⁰ Sul punto cfr. Sacchetto C., *Sanzioni tributarie e CEDU*, cit.; D'Angelo G., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU*, cit., 272 e ss.

condizione di punibilità, in presenza di situazioni di insolvenza irreversibile.

4. L'uso strumentale della nozione di pena

Sulla base di quanto esposto occorre prendere in esame le distorsioni determinate dall'impiego strumentale delle sanzioni penali in talune circostanze.

Difatti, l'uso distorto della nozione di pena evidenzia il carattere asistemico della riforma.

Vale la pena di ricordare che la ricostruzione operata nel 2013 dalle Sezioni Unite penali della Suprema Corte²¹, al fine di giustificare la convivenza tra sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali, nelle ipotesi di ritardato versamento di ritenute certificate da parte dei sostituti d'imposta, ovvero di mancato versamento di IVA dichiarata e non versata a carico dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, appare incoerente alla luce di una lettura sistematica dei principi qui richiamati.

La teoria della progressione criminosa, elaborata dalle Sezioni Unite, come detto, evidenzia senz'altro qualche profilo formale (ad esempio il diverso decorso del tempo) ai fini della determinazione della duplice responsabilità amministrativa e penale.

Tuttavia si tratta di una lettura formalistica, che minimizza la duplicazione della sanzione per i medesimi fatti, sulla base delle previsioni di cui all'articolo 13 e all'articolo 19 del D.lgs n.74/2000, che vanifica il principio di specialità e conduce inevitabilmente a determinare il contrasto con il divieto di *bis in idem* (richiamato sia dalla giurisprudenza della Corte EDU, sia da quella della Corte lussemburghese).

A leggere attentamente il testo della sentenza sembra che le Sezioni unite, dopo aver affermato che il duplice procedimento non viola il principio del *ne bis in idem*, poiché gli "stessi fatti" si realizzano con scansioni temporali in parte diverse, ne abbiano offerto una giustificazione incompatibile con il sistema delle soglie di punibilità che caratterizza il D.lgs n.74/2000. Sistema che, nelle ipotesi qui richiamate dei mancati versamenti di ritenute certificate e di IVA dichiarata, si

²¹Cass., SS.UU., 14 maggio 2013, n. 18184.

riferisce ad imposte di periodo.

Nell'ordinamento penale-tributario vigente la nozione di progressione criminosa, elaborata dalle Sezioni Unite penali, sicuramente suggestiva, sarebbe convincente se al superamento della soglia di punibilità la sanzione più grave, vale a dire quella penale, assorbisse anche la meno grave (quella amministrativa).

Ma proprio questo il punto: la sanzione penale non assorbe la parte degli omessi versamenti colpiti da sanzione amministrativa, in quanto di dimensioni inferiori alla soglia; dunque, la sanzione amministrativa continua a produrre i suoi effetti sanzionatori, indipendenti rispetto a quelli prodotti dalla sanzione penale, alla quale si affianca. Il che, conseguentemente, non permette neppure di applicare alle medesime condotte illecite il principio del cumulo dei reati, attenuato dall'istituto della continuazione. Una conclusione, quella cui conduce la figura della progressione criminosa, immaginata dalle Sezioni unite nella sentenza del 2013, che obbliga a confrontarsi con una duplicazione di sanzioni, entrambe penali, alla luce della giurisprudenza delle Corti di Strasburgo e di Lussemburgo, in violazione del principio di "*ne bis in idem*".

Vi è, tuttavia, un altro profilo che merita attenzione, che si riferisce ai limiti della discrezionalità del legislatore in tema di sanzioni penali. E' fin troppo noto che sia la giurisprudenza di legittimità, sia la stessa Corte costituzionale hanno sempre considerato l'interesse fiscale come interesse prevalente e, dunque, hanno lasciato, in questo campo, al legislatore una libertà di manovra particolarmente ampia.

Ma proprio questo è il punto. Un uso distorto delle sanzioni penali tutela solo apparentemente l'interesse fiscale.

L'Amministrazione finanziaria, protetta dallo scudo delle sanzioni penali per il mancato trasferimento all'erario delle ritenute dovute ad opera dei sostituti d'imposta, non si è mai adoperata per tenere sotto controllo la corrispondenza tra quanto dichiarato periodicamente da questi contribuenti e l'afflusso dei corrispondenti versamenti mensili, ripartiti su base territoriale. Dunque, in quest'ipotesi, la sanzione penale non rappresenta un deterrente, teso a proteggere

l'Amministrazione da situazioni non conoscibili in altro modo dal fisco; di fatto è solo un mezzo per raddoppiare i termini per l'accertamento del debito tributario da parte dell'Amministrazione.

Una condizione che in talune circostanze determina un intervento repressivo del fisco, quando lo stato d'insolvenza è divenuto ormai irreversibile e, quindi, quando la possibilità di recuperare quanto dovuto è stata vanificata dal ritardo con cui l'Amministrazione finanziaria ha dato avvio all'attività di accertamento, a tutela dell'interesse erariale.

Il ragionamento fin qui svolto ha posto in evidenza un fattore di criticità, dal punto di vista dell'interesse fiscale, contrapposto a quello dell'Amministrazione di avere più tempo per gli accertamenti, che può essere valutato negativamente dal punto di vista dell'opportunità; ma non evidenzia ancora elementi di evidente illegittimità.

Tuttavia, se si analizza con più attenzione la posizione del fisco, non soltanto rispetto al sostituto d'imposta che non ha versato le ritenute operate sulle retribuzioni corrisposte ai propri dipendenti, ma come creditore privilegiato rispetto agli altri creditori del medesimo sostituto, forse è possibile qualche riflessione ulteriore.

Un'azione preventiva del fisco, un creditore dotato di poteri pubblicistici e di informazioni privilegiate (il ritardo dei versamenti delle ritenute da parte dei sostituti) rispetto agli altri creditori, potrebbe rappresentare qualcosa di più di un contributo per favorire in caso di crisi aziendali conclusioni meno traumatiche per tutti i soggetti in causa, a partire dai creditori dei sostituti in difficoltà spesso a rischio di fallimenti cagionati dai mancati controlli del fisco sui sostituti²².

Così rappresentato, il comportamento dell'Amministrazione, specie nelle ipotesi di ritenute certificate non versate (nel caso di omessa corresponsione dell'IVA da parte dei soggetti passivi la situazione è almeno in parte diversa,

²² Sul punto cfr. Perrone Capano R., *Non ci resta che crescere. Ma non può esservi sviluppo con gli squilibri nel prelievo, l'eclissi del diritto tributario, i bonus improvvisati e il "lato oscuro" del fisco, che si appropria di ogni nuovo reddito*, in *Innovazione e Diritto, Rivista online di Diritto Tributario e dell'economia*, 2015, 6, 5 e ss.

perché il controllo è indubbiamente più complesso, mentre il mancato versamento può dipendere da circostanze che non dipendono dal contribuente, a partire dal ritardo con cui l'Amministrazione procede ai rimborsi dell'IVA a credito), potrebbe configurare una violazione del principio di buona fede oggettiva, che vincola le parti nel rapporto a favorire l'esecuzione dell'obbligazione, senza che questo possa comportare danni nei confronti dei terzi, sproporzionati rispetto agli interessi in gioco.

In altri termini, appare di dubbia legittimità una sanzione penale che, per allungare i termini per l'attività di accertamento, libera l'Amministrazione dai propri doveri di creditore privilegiato, che le consentirebbe di intervenire non appena si manifesta un ritardo nei versamenti delle ritenute da parte dei sostituti.

Queste riflessioni critiche sul carattere asistemico del vigente sistema di sanzioni amministrative e penali tributarie, squilibrato ed inefficace, ha trovato un'inattesa conferma, quantomeno nelle dimensioni davvero incredibili che emergono dalla lettura di pochi dati, relativi alla riscossione dei tributi negli ultimi quindici anni, comunicati in un'audizione in Senato nel febbraio scorso dal Direttore di Equitalia, dott. Ruffini, dai quali emerge che rispetto ai 795 miliardi di imposte dovute a vario titolo, iscritte a ruolo, a fine 2015 lo Stato ne aveva effettivamente incassati poco più di 33²³.

Un risultato sconcertante, che induce ad un'ulteriore riflessione in ordine al principio di proporzionalità, di derivazione europea; principio che pur

²³ In definitiva, sulla base di quanto dichiarato in Senato dal dott. Ruffini, partendo da circa 800 miliardi di imposte iscritte a ruolo e da 620 miliardi di imposte sicuramente dovute dai contribuenti, a fine 2015, in un quindicennio lo Stato ne ha incamerati effettivamente solo 35,3 miliardi; mentre altri 14,5 dovrebbero essere incassati nei prossimi anni, in base ai programmi di rateizzazione in corso. Tornando alla composizione del magazzino di Equitalia, a fronte di quei 1.058 affidati, rimangono circa 841 miliardi di euro, di cui 138 dovuti da soggetti falliti, 78 da persone decedute o imprese cessate, 92 da nullatenenti, sulla base delle informazioni che si possono riscontrare nelle anagrafi tributarie, 28 relativi a riscossioni sospese a fronte di forme di autotutela o di sentenze che così hanno disposto. Residuano così 506 miliardi di euro, di cui circa 314, ovvero oltre il 60%, corrispondono a posizioni, quindi a codici fiscali; per cui sono state tentate invano azioni esecutive da parte degli agenti di riscossione; altri 25 miliardi sono relativi a riscossioni dilazionate; 81 miliardi rappresentano la cifra riscossa da Equitalia. Residua, quindi, un magazzino di 85 miliardi, di cui 33 non sono lavorabili in forza di norme emesse dal Parlamento a favore dei contribuenti, quali gli interventi sul valore minimo per l'iscrizione ipotecaria, l'impugnabilità della prima casa o beni strumentali. Rimangono come posizioni effettivamente lavorabili circa 51 miliardi di euro, ovvero il 5% del carico lordo iniziale.

rappresentando una variante del principio di ragionevolezza, quale parametro di riferimento per il rispetto del più generale principio di eguaglianza, se ne differenzia per i minori margini di apprezzamento offerti dal principio di proporzionalità rispetto al parametro di ragionevolezza. Vale a dire che la particolare tutela che accompagna l'azione del fisco nella determinazione dei tributi e nell'effettiva riscossione degli stessi non è senza limiti, dovendo comunque rispettare un rapporto di proporzionalità tra i benefici attesi in termini di effettività dell'imposizione e i sacrifici imposti ai cittadini per conseguire questo obiettivo²⁴.

Sotto questo profilo, la trasformazione delle sanzioni regolate dagli articoli 10-bis e 10-ter del D.lgs n. 74/2000 in condizione di punibilità, mentre ha ridotto (ma non escluso) l'ipotesi che la convivenza di sanzioni amministrative e penali comporti violazione del divieto di "bis in idem", ha altresì evidenziato le ulteriori distorsioni prodotte dalla duplicazione di sanzioni particolarmente afflittive e dalla liberazione da quelle penali, nel caso di versamento di quelle amministrative prima dell'avvio del processo.

Un uso improprio della nozione di pena, i cui effetti negativi indiretti sul sistema

²⁴ In un sistema caratterizzato stabilmente da un'elevata pressione fiscale, occorre prestare particolare attenzione ai profili distributivi costituzionali, non solo per assicurare una graduazione del prelievo attenta ai valori costituzionali, ma per non meno importanti motivi di efficienza economica. Il luogo comune che le manovre tributarie colpiscono essenzialmente i redditi medio-bassi, perché di gran lunga i più numerosi, è non soltanto ingiusta, ma profondamente sbagliata, per gli effetti recessivi che introduce nel sistema. Valorizzare i profili garantisti di cui l'articolo 53 Cost. risponde precisamente a questa esigenza. Il legislatore, nell'esercizio della discrezionalità, deve rispettare i vincoli di coerenza posti dal principio di capacità contributiva, con riferimento alla parità di trattamento imposta dall'articolo 3 della Costituzione, nonché al principio di proporzionalità tra mezzi e fini, di stretta derivazione dal diritto europeo. Il richiamo al principio di proporzionalità nella ripartizione dei carichi pubblici (di derivazione europea) evidenzia un indubbio profilo di garanzia e di limite al potere di imposizione nella determinazione dei profili distributivi del riparto; alla luce della richiamata crisi fiscale tale principio può essere letto quale contro-limite nella definizione del riparto. Il principio di proporzionalità UE consiste di fatto nella ponderazione degli interessi contrapposti, nonché nella scelta dello strumento minimo ed idoneo a conseguire il risultato richiesto dall'ordinamento giuridico. Il principio integra, dunque, la congrua misura del potere. In tal senso il principio opera ora come limite di diritto europeo, ora viceversa appare funzionale al rafforzamento delle forme di tutela del contribuente già previste normativamente. Sul principio di proporzionalità, nonché sulla sua portata estensiva cfr. Petrillo G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Aracne, 2015; per diversi riferimenti bibliografici cfr. id., *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi "ragionevoli"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 2, pp.111 ss.

economico evidenziano un impiego della sanzione penale che, con tutta probabilità, va oltre i limiti fissati dai principi dell'ordinamento, interno ed europeo, per l'esercizio della discrezionalità legislativa in campo penale.

5. Assenza di coordinamento di norme penali: dubbi di legittimità

Ad ogni modo un dato non può trascurarsi; nel nostro ordinamento tributario l'evasione è strutturale al sistema e trova sostegno nei suoi squilibri. Ritenere che si possa contrastare l'evasione attraverso una limitazione dei diritti dei contribuenti e attraverso un aumento delle sanzioni, senza intervenire sulle anomalie strutturali che caratterizzano l'ordinamento tributario è piuttosto illusorio.

Quanto, invece, all'uso strumentale e distorto della nozione di pena è certo che il regime sanzionatorio penale, introdotto dal D.lgs n.74/2000, aveva risolto il problema del concorso apparente di norme, sia attraverso il principio di specialità (di cui all'art. 19 D.lgs 74/2000), sia attraverso l'articolo 13 D.lgs 74/2000 che, come anticipato, introduceva una specifica attenuante per chi avesse assolto il proprio debito tributario, versando al fisco quanto dovuto (imposte evase e sanzioni) prima dell'apertura della prima udienza del processo penale.

L'elevata soglia di evasione stabilita per l'applicabilità delle sanzioni penali e l'attenuante speciale prevista dall'articolo 13 D.lgs 74/2000 rendeva marginale il rischio di una violazione del principio di *ne bis in idem*. In definitiva, la previsione normativa anche se preordinata a favorire la riscossione dei tributi evasi e delle relative sanzioni, piuttosto che ad evitare il rischio di un duplice processo, rendeva marginale il rischio di una violazione del divieto di *bis in idem*.

Nel 2005 venne introdotta nel D.lgs n. 74/2000, con l'articolo 10-bis, una nuova ipotesi di delitto, rubricato "*Omesso versamento di ritenute certificate*". Tale ipotesi delittuosa, come anticipato, affiancava la sanzione amministrativa (particolarmente onerosa) già prevista per ritardi nel versamento di quanto dichiarato. L'anno seguente il nuovo governo estendeva (con il d.l. n. 223/2006²⁵)

²⁵D.l. 4 luglio 2006, n. 223 (cd. decreto Bersani-Visco), convertito con modif. dalla legge 4 agosto

la medesima sanzione penale all'IVA, una circostanza diversa da quella relativa alle ritenute, solo apparentemente analoga a quella dell'anno precedente²⁶.

Il decreto Bersani-Visco del 2006 aveva aggiunto un'ulteriore ipotesi di delitto (articolo 10-quater) relativo al mancato versamento di somme dovute, derivante da compensazioni indebite.

Sicché, solo nell'ipotesi di compensazioni indebite potrebbe configurarsi un'ipotesi di dolo, quando le somme portate in compensazione derivino da un titolo palesemente inidoneo allo scopo; il che ne evidenzia l'intento fraudolento. Nelle altre fattispecie delittuose introdotte con gli articoli 10-bis e 10-ter, viceversa, non rilevava alcun carattere fraudolento, perché la posizione debitoria era stata comunicata precedentemente al fisco dallo stesso contribuente.

Vi è, tuttavia, una differenza tutt'altro che marginale tra le ritenute certificate e non versate dal sostituto d'imposta e l'IVA dichiarata, non versata dal soggetto passivo, che rende le due fattispecie simili, ma non sovrapponibili sotto il profilo giuridico. Nell'ipotesi delle ritenute non versate dal sostituto d'imposta, l'Amministrazione è in possesso di tutti i dati per poter monitorare e tenere sotto controllo le posizioni dei sostituti e, quindi, è in grado di rilevare tempestivamente le eventuali omissioni dei versamenti.

Nell'IVA la situazione è più complessa, perché l'Amministrazione, ha minori elementi per poter rilevare altrettanto tempestivamente una situazione debitoria, indicativa di crisi aziendale. Vi è poi un altro aspetto che non deve essere ignorato; vale a dire che in un'imposta di periodo, quale è l'IVA, il mancato versamento

2006, n. 248, cit.

²⁶ Difatti, in tema di ritenute l'Amministrazione è dotata di tutti gli strumenti per verificare l'effettiva corresponsione di quanto certificato dal sostituto. Viceversa, in tema di IVA, il soggetto passivo è tenuto alla dichiarazione annuale, solo attraverso la quale l'Amministrazione finanziaria possiede un quadro preciso delle inadempienze. Tuttavia nell'IVA non si giustifica la sanzione penale; ricorrere ad una periodicità più stretta (trimestrale o semestrale) offrirebbe uno strumento più efficace rispetto alla comminazione ex post della sanzione penale. Questo aspetto è tutt'altro che irrilevante; infatti mentre le attività di controllo automatizzato e gli accertamenti con adesione hanno visto una crescita del gettito recuperato annualmente significativa negli ultimi anni, nelle attività di accertamento non seguite da evasione il rapporto tra quanto definitivamente accertato e riscossioni rimane particolarmente sfavorevole al fisco. Qualcosa più di un indizio che in queste ipotesi la sanzione penale non tutela degli interessi del fisco, ma in realtà la deresponsabilizza, con il risultato di accertare con ampio ritardo un'ampia evasione cui non corrisponde un analogo recupero di gettito.

dell'imposta dichiarata può dipendere da ragioni diverse, non tutte riconducibili nella sfera della responsabilità del soggetto passivo: si pensi, ad esempio, al mancato tempestivo rimborso di crediti IVA già maturati, che può comportare un ritardo nei versamenti per causa certo non imputabile al contribuente.

Partendo da questo aspetto occorre riconoscere che anche nell'IVA, la duplicazione di sanzioni, amministrative e penali, determina, da un lato, disparità di trattamento del tutto irragionevoli fra i diversi soggetti passivi del tributo; dall'altro non tutela affatto l'interesse del fisco. Dato, quest'ultimo, dimostrato dal fatto che tra le grandi imposte dell'ordinamento tributario italiano, l'IVA è di gran lunga quella che registra il più elevato tasso di evasione, nonostante l'armamentario di sanzioni introdotto in tempi diversi a tutela degli interessi del fisco.

Ma al riguardo occorre non farsi troppe illusioni: l'evasione all'IVA è alimentata dal mancato coordinamento tra le principali imposte e dagli squilibri distributivi che le caratterizzano; per cui ogni intervento parziale chiude un varco all'evasione e ne apre di nuovi²⁷.

La grave recessione che ha interessato il nostro Paese nel 2008/09, aggravatasi dal 2012 in poi, per effetto di una stretta fiscale eccessiva nelle dimensioni, particolarmente regressiva nei contenuti, e la contemporanea riduzione delle soglie di punibilità, sono le principali ragioni che hanno condotto nell'arco di pochi anni ad una moltiplicazione dei procedimenti penali, nonché ad una variegata giurisprudenza, i cui esiti erano determinati in larga misura dalla sensibilità dei giudici.

²⁷ Non è questa la sede per un approfondimento dell'evoluzione dei profili distributivi del fisco negli anni della crisi. Su questo tema, per approfondimenti, si rinvia al Rapporto sulla Finanza Pubblica del 2015 della Corte dei Conti che dedica ampio spazio all'analisi dell'evoluzione della politica fiscale tra il 2008 e il 2015. Vi è un dato, passato del tutto inosservato, su cui occorrerebbe riflettere. Secondo la Suprema Magistratura contabile negli anni della crisi le *"tax expenditures"*, in buona sostanza le nuove agevolazioni fiscali decise nel periodo, hanno avuto un effetto cumulato pari a 50 miliardi di euro. Le riduzioni hanno riguardato solo un quinto delle misure adottate: dunque, negli anni della crisi, in cui le sole accise hanno registrato 23 misure di incremento, l'aumento cumulato delle agevolazioni fiscali è stato pari a 40 miliardi di euro. Cfr. [http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/controllo/sezioni_r
unite/sezioni_riunite_in_sede_di_controllo/2015/rapporto_2015_coordinamento_finanza_pubblica.pdf](http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/controllo/sezioni_riunite/sezioni_riunite_in_sede_di_controllo/2015/rapporto_2015_coordinamento_finanza_pubblica.pdf)

Un utilizzo improprio e strumentale della sanzione penale, finalizzato ad agevolare la riscossione delle imposte dovute, senza alcuna valutazione delle conseguenze che avrebbe cagionato in termini di ragionevolezza, gravando con la medesima sanzione situazioni tanto diverse tra loro. La giurisprudenza, sia di merito, sia di legittimità, si è frequentemente confrontata con questa tematica, con esiti diversi, comunque insoddisfacenti.

Pertanto, appare chiaro come si tratti, in sostanza, di un'opzione legislativa discutibile, disattenta ai principi, anzitutto al principio di proporzionalità (il ritardo nell'effettuare i versamenti può dipendere da una pluralità di situazioni non sempre imputabili al contribuente; basti pensare al ritardo con cui vengono effettuati i rimborsi).

Una scelta legislativa introdotta a tutela dell'interesse fiscale, come surrogato della mancata attività di controllo sui sostituti d'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria. Una soluzione ingannevole sia perché viene impiegato un mezzo, vale a dire le sanzioni penali, non strumentale allo scopo, sproporzionato rispetto all'obiettivo che si prefiggeva di raggiungere; sia perché nella maggior parte dei casi esso arrivava troppo tardi, quando la crisi aziendale che aveva comportato i mancati versamenti era ormai divenuta irreversibile.

Ecco perché la sentenza delle Sezioni Unite²⁸, riconoscendo un rapporto di progressione criminosa (per giustificare il diverso e duplice profilo sanzionatorio) tra il reato e l'illecito amministrativo, sottolinea un contenuto formalistico, poco incline a confrontarsi con l'evoluzione sostanzialista dei profili contenutistici del diritto europeo in tema di garanzie del giusto processo²⁹.

²⁸Cass., SS.UU., 12 settembre 2013, n. 37425. La sentenza delle Sezioni Unite è stata accolta sfavorevolmente dalla dottrina penalista. Vedi *ex multis*, Flick G.M. – Napoleoni C., *Cumulo si sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, op. cit. Per un'analisi critica dei profili più strettamente tributari si rinvia a Sacchetto C., *Sanzioni tributarie e CEDU*, op. cit.; Pierro M., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, op. cit., specie il par. 4 dal significativo titolo: *La crisi del principio di specialità e il "contributo" della Corte di cassazione*, 693-69.

²⁹ È al riguardo esemplare il riferimento nella sentenza delle Sezioni Unite (12 settembre 2013, n. 37425) ad una recente decisione della CGE in tema di IVA, nella quale i giudici di Lussemburgo ammettono la possibilità che in una vicenda sostanzialmente unica possano essere applicate sia le sanzioni amministrative, sia quelle penali. Un'affermazione ovvia dal punto di vista giuridico, che tuttavia la Corte europea integra rinviando alla giurisprudenza CEDU ai fini della determinazione

Del resto, nelle ipotesi prese in esame dalla giurisprudenza, vale a dire quelle relative ai mancati versamenti di ritenute certificate o di IVA, gravate da sanzioni amministrative particolarmente onerose (quindi sostanzialmente penali per il diritto europeo), nonché da sanzioni penali regolate dagli articoli 10-*bis* e 10-*ter* D.lgs n. 74 del 2000, oltre alla violazione del divieto di *bis in idem*, si pone anche un problema di proporzionalità tra le violazioni commesse e l'eccessiva afflittività del cumulo tra sanzioni solo nominalmente amministrative e quelle penali³⁰.

Una ricostruzione che, oltretutto, mette fuori gioco le disposizioni attenuative sul cumulo delle sanzioni, tutt'altro che lassiste, stabilite dal codice penale del 1930.

Circostanza, questa, che, a ben vedere, costituisce il fondamento del divieto di un doppio giudizio penale per gli stessi fatti, che la sentenza delle Sezioni Unite supera, analizzando il fatto che integra le condotte illecite in senso astratto; mentre dal punto di vista del diritto europeo (convenzionale o disciplinato dai Trattati) ai fini dell'operatività del divieto di *bis in idem* ciò che rileva sono i fatti in concreto.

Ciò vuol dire che per i principi di diritto europeo, affermati da una consolidata giurisprudenza, la costruzione del rapporto tra sanzioni amministrative e penali, nel caso di omesso versamento di ritenute certificate, contrasta in modo certo con il divieto di *bis in idem*³¹.

La sentenza Grande Stevens, statuendo che la normativa nazionale in tema di repressione amministrativa degli abusi di mercato non consente di sottoporre la stessa vicenda anche ad un procedimento penale, ha evidenziato le possibili ricadute sul sistema del doppio binario che caratterizza il processo tributario,

del carattere amministrativo ovvero afflittivo, indi penale delle sanzioni amministrative. In buona sostanza, la nostra Cassazione per affermare la compatibilità del sistema del doppio binario sanzionatorio ha utilizzato una decisione della Corte Europea che con riferimento ai sistemi simili a quello vigente in Italia ha stabilito un principio opposto a quello indicato dalle Sezioni Unite. Per un'analisi critica degli effetti del doppio binario sanzionatorio v. Pistolesi F., *Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, cit.

³⁰ A tal proposito cfr. Flick G. M. – Napoleoni V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?* op. cit.; Sacchetto C., *Sanzioni tributarie e CEDU*, op. cit.

³¹ In senso conforme Russo P., *Il principio di specialità e il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, pp. 23 e ss.

sottolineandone le incompatibilità con i principi stabiliti dalle Corti europee in tema di giusto processo³².

La soluzione adottata dalla Corte EDU pone nel dubbio la ricostruzione operata dalle Sezioni Unite nel 2013 in tema di doppio binario e di violazione del principio di *ne bis in idem* e la sua resistenza ad un'eventuale verifica della Corte di Strasburgo. Quest'ultima, sulla base della propria consolidata giurisprudenza, che non dà rilievo soltanto al *nomen juris*, ma guarda in concreto al carattere particolarmente afflittivo della sanzione amministrativa che abbia ad oggetto i medesimi fatti sottoposti anche al vaglio del giudice penale, non avrà difficoltà ad inquadrare la sanzione formalmente amministrativa, stabilita da una Commissione tributaria, tra quelle sostanzialmente penali, con conseguente violazione del principio di *ne bis in idem*³³.

6. Conclusioni

L'argomento esposto non può, tuttavia, trascurare i più recenti arresti giurisprudenziali, cui ha fornito un contributo interessante ancora la Corte costituzionale.

Con sentenza n. 100 del 7 aprile 2015 la Corte costituzionale (chiamata ad estendere all'omesso versamento di ritenute certificate gli effetti della sentenza n. 80 del 2014 della stessa Corte)³⁴ con un'ampia e articolata ricostruzione ha sottolineato le numerose e rilevanti differenze sotto il profilo tributario della fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate (che coinvolge anche il sostituito), rispetto alla mancata corresponsione da parte del soggetto passivo dell'IVA dovuta (quest'ultimo sanzionato in passato solo dal punto di vista amministrativo).

Pertanto, il temporaneo innalzamento della soglia di punibilità per omesso

³² Cfr. Giovannini A., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 1164 e ss.

³³ Su questo preciso punto dovrà pronunciarsi prossimamente anche la Corte costituzionale investita (come anticipato) della citata ordinanza di rimessione del Tribunale di Bologna, in data 21 aprile 2015.

³⁴ Cfr. Corte cost., 8 aprile 2014, n. 80, in tema di IVA.

versamento di IVA (stabilito dalla citata sentenza della Corte costituzionale, vale a dire la n. 80 del 2014, per ragioni di diritto intertemporale) non può causare un effetto di trascinamento analogo sul mancato versamento di ritenute certificate da parte del sostituto d'imposta.

Secondo la Corte si tratta di differenze che non sembrano incompatibili con la scelta del legislatore di uniformare, nelle fattispecie regolate dagli articoli 10-*bis* e 10-*ter* del D.lgs n. 74 del 2000³⁵, le soglie di punibilità e le relative sanzioni; scelta, secondo la Corte, non costituzionalmente imposta, tuttavia non illegittima.

Una conclusione, questa, senz'altro condivisibile, visto che il ruolo della Consulta non è quello di sostituirsi al legislatore e che, tuttavia, mette in luce un tasso di asistematicità, che non dovrebbe avere cittadinanza nel delicato settore delle sanzioni penali.

Da ultimo, la Corte costituzionale ha salvato la disposizione contenuta nell'art. 13, comma 2-*bis*, del D.lgs n. 74 del 2000, che, in caso di inapplicabilità dell'attenuante prevista dall'art. 13 al comma primo (pagamento del debito tributario), non consente di accedere al patteggiamento ai sensi dell'art. 444 c.p.c. Una limitazione discutibile, visto che mette insieme ipotesi delittuose caratterizzate da gravità e offensività molto diverse; questione, peraltro, quest'ultima, non posta all'esame della Corte.

Con la sentenza del 28 maggio 2015, n. 95, la Corte costituzionale ha ritenuto legittima la limitazione al patteggiamento introdotta dall'art. 13, comma 2-*bis*, del D.lgs n. 74 del 2000³⁶. Questa nuova disposizione stabilisce che, per i delitti previsti dal decreto, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.c. (patteggiamento) può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorre la circostanza attenuante stabilita dal primo e secondo comma del medesimo art. 13; vale a dire nell'ipotesi di estinzione del debito tributario.

Secondo il giudice rimettente la norma sarebbe in contrasto con l'art. 3 della

³⁵ Sul punto cfr. De Mita E., *La (legittima) soglia dell'omesso versamento*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 luglio 2015.

³⁶ Disposizione introdotta da legge 14 settembre 2014, n. 148 di conversione in legge del d.l. 13 agosto 2011 n. 138 (entrata in vigore il 17 settembre 2011).

Costituzione, nonché con l'art. 24, in quanto limiterebbe il diritto di difesa dell'imputato non abbiente, per il quale sarebbe precluso il rito speciale per motivi legati esclusivamente alle proprie condizioni economiche. Ebbene, la Corte ha ritenuto infondata la questione, in quanto l'esclusione del patteggiamento in alcune ipotesi di reato può rientrare nella discrezionalità del legislatore. Le argomentazioni appaiono coerenti con le premesse da cui è partito il ragionamento della Corte; tuttavia, in presenza di una sanzione di questo tipo, che non evidenzia maggiori pericolosità rispetto ad ipotesi per le quali non è stata introdotta alcuna limitazione al patteggiamento, rileva quantomeno il carattere asistemático del nostro sistema sanzionatorio tributario.

La sentenza appare in linea con la recente tendenza legislativa che mira ad aggravare le misure di contrasto alla commissione dei reati tributari attraverso interventi volti ad incidere in via diretta sul patrimonio del reo.

Questo indirizzo rileva nella misura in cui si consideri che l'illecito penale-tributario si caratterizza già di per sé per un duplice profilo afflittivo, vale adire quello della perseguibilità in sede penale e quello della «autonoma reazione» consistente nel recupero dell'imposta evasa, attraverso l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

Data la rilevanza crescente riconosciuta, in sede penale, al pagamento del debito tributario, appare chiaro che la norma penale, proprio con riguardo ai reati tributari, sembra il mezzo preferito per ottenere in modo rapido la riparazione di un danno erariale che, a causa dell'instaurazione del contenzioso tributario, potrebbe impiegare tempi evidentemente più lunghi. D'altra parte, l'uso strumentale delle misure cautelari in materia diversa dalla frode fiscale in molte ipotesi impedisce la definizione anticipata (accertamento con adesione), che garantirebbe in modo sicuramente più efficace l'Amministrazione ai fini del recupero delle imposte.

Anche in questo delicato settore, le lacune legislative appaiono evidenti, scaricando sui giudici responsabilità che appartengono al Governo e al Parlamento.

Senza contare poi che tale indirizzo reca il rischio di neutralizzare il principio della *extrema ratio* della sanzione penale. Tuttavia, possono comprendersi, in un periodo caratterizzato da persistenti, gravi e diffuse difficoltà economiche, le considerazioni di opportunità svolte dalla Consulta in tema di discrezionalità del legislatore penale ai fini di una declaratoria di incostituzionalità dell'art. 13, comma 2-bis (oggi articolo 13-bis) del D.lgs n.74/2000 per violazione degli artt. 3 e 24 Cost. Anche se, in quest'ipotesi, il bilanciamento operato dalla Consulta comporta una compressione del principio di eguaglianza, su cui occorre quantomeno riflettere. D'altra parte, che la misura fosse evidentemente poco equilibrata è dimostrato da fatto che il legislatore, con il D.lgs n. 158/2015, ha eliminato la disposizione; aspetto, questo, che rinvia, specie in campo penale alla necessità che questioni di questo genere non debbano essere affidate solo alla sensibilità dei giudici.

Difatti, il sindacato di costituzionalità è, ricordiamo, un giudizio di mera legittimità; esso si sostanzia in una valutazione dei vizi di conformità giuridica alla Costituzione, trascurando gli eventuali vizi di merito, attinenti cioè ai profili di opportunità o di convenienza della norma oggetto del vaglio. Pertanto, la scelta del legislatore circa la tipologia dei reati (appunto, tributari) cui applicare la restrizione per l'accesso al patteggiamento raffigura esplicitazione del potere (politico) di stabilire le modalità attraverso cui perseguire la finalità di recuperare le imposte evase dal reo.

Una scelta, dunque, che non può costituire oggetto di sindacato da parte della Consulta, salvo l'ipotesi (eccezionale) in cui l'opzione legislativa ecceda dai canoni della "discrezionalità" e si configuri, quindi, come esercizio di una volontà assolutamente irragionevole e arbitraria³⁷.

Posta in questi termini la conclusione appare condivisibile; ma riconduce anche alle considerazioni sinteticamente svolte in precedenza sul rapporto tra proporzionalità e ragionevolezza come parametri di valutazione "in fatto" del

³⁷ Per questi e per più ampi profili cfr. Ventrella T., *L'accesso al patteggiamento passa per la (ragionevole) "strettoia" dell'estinzione del debito tributario*, in *Innovazione e Diritto*, 2016.

principio di eguaglianza; e dunque sulla necessità che il nostro diritto non costruisca, attraverso la giurisprudenza di legittimità, schermi artificiali per ostacolare la positiva diffusione, nel diritto interno, dell'evoluzione garantista del diritto europeo.

A di là di ogni disquisizione teorica, un punto è chiaro. La vicenda mette, infatti, in evidenza le distorsioni che una legislazione episodica, spinta da pretesi obiettivi di contrasto all'evasione, determina in assenza di qualsiasi raccordo o coordinamento con il resto della normativa, in un settore particolarmente sensibile come, per l'appunto, quello penale.

Soprattutto, riporta alla luce, mettendoli in discussione, principi fondamentali del rapporto obbligatorio, a partire dal principio di buona fede oggettiva che, per l'appunto in chiave civilistica informa il rapporto tra creditore e debitore; naturale corollario del principio di uguaglianza che in termini di ragionevolezza mette in dubbio la strumentalizzazione della nozione di pena e la pretesa, attraverso essa, di favorire il mezzo della riscossione³⁸.

³⁸ Su questi temi e per una trattazione tendenzialmente completa del diritto tributario, dall'angolo visuale dei principi, cfr. Giovannini A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.