

## Il recente intervento in materia penale tributaria

### Quando l'emergenza non è una giustificazione

Di Marco Di Siena

**Le ultime modifiche in materia penale tributaria. Un nuovo esempio di legislazione del momento.** L'intervento in materia penale tributaria compiuto alla fine dello scorso anno (il D.L. 124/2019) costituisce una occasione per riflettere. In particolare va compreso se sia lecito individuare una *ratio profunda* o se, per converso, si sia in presenza di una nuova prova di un legislatore animato da una sorta di *estremismo dei fini*; un legislatore il quale, incurante del *delicato* contesto in cui si colloca la propria attività persegue essenzialmente l'obiettivo di *lanciare segnali* alla collettività senza prestare attenzione alla coerenza complessiva del proprio operare. In realtà, anticipando le conclusioni, v'è motivo di ritenere che il recente intervento sia abbastanza *délabré*, oscillando fra una sorta di richiamo segnaletico all'impiego della sanzione penale, da un lato, ed una specie di mercificazione pecuniaria della medesima sanzione, dall'altro lato. Insomma, una delusione. Il perché è presto detto.

**Punire di più equivale necessariamente a punire meglio?** L'obiettivo perseguito con il D.L. 124/2019 è chiaro: garantire maggiore severità alla risposta sanzionatoria rispetto ai fenomeni evasivi. Va detto che in sé è un obiettivo del tutto legittimo. Si tratta, tuttavia, di una finalità più mediatica che tecnico-giuridica e soprattutto di un'iniziativa di dubbia efficacia concreta. È innegabile, infatti, che il *fil rouge* dello specifico intervento si risolve principalmente nell'incremento delle pene edittali di buona parte delle fattispecie incriminatrici ad eccezione di quelle aventi ad oggetto l'omesso versamento di imposte dichiarate come i reati disciplinati dagli artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. 74/2000. Una scelta radicale che per i delitti di frode *spinge* la sanzione edittale sino agli otto anni di reclusione superando di gran lunga il trattamento prescritto da altre ipotesi delittuose che pure si collocano a presidio dell'interesse patrimoniale dello Stato quali la truffa aggravata di cui all'art. 640, comma 2, c.p. o la malversazione di cui all'art. 316-ter c.p.. In prima istanza, quindi, è difficile comprendere la ragione di una così pronunziata divergenza punitiva in relazione a delitti che tutelano apparentemente il medesimo bene giuridico, ma tant'è. È sin troppo evidente come l'esigenza di manifestare inflessibilità a fronte dell'evasione (previo ricorso alle ormai usuali espressioni, di matrice *bellica*, di *lotta*, *battaglia*, *guerra*) deve essere apparsa al legislatore del D.L. 124/2019 un motivo più che sufficiente per superare ogni perplessità di coerenza normativa. Del resto, l'inasprimento della risposta sanzionatoria costituisce un *grande classico* della *comunicazione governativa repubblicana* e, quindi, non v'è da stupirsi in modo eccessivo. Il punto, tuttavia, è un altro. Ci si deve chiedere se effettivamente un

Marco Di Siena è avvocato e socio dello studio legale Chiomenti.

Questo testo nella sua interezza è stato pubblicato su *Rivista di diritto tributario* supplemento on line dell'8 aprile 2020 ([www.rivistadirittributario.it](http://www.rivistadirittributario.it)).

inasprimento della risposta punitiva renda più incisivo il contrasto all'evasione. V'è motivo di dubitarne come, in qualche maniera, insegna tanto la storia del diritto penale tributario quanto l'esperienza maturata in ormai venti anni di applicazione del D.Lgs. 74/2000. L'idea di incrementare il livello di *criminalizzazione* e *severità*, infatti, non solo sembra dimenticare l'infelice esperienza *panpenalizzante* della L. 516/82 ma trascura anche le ragioni che hanno ispirato la riforma attuata con il D.Lgs. 74/2000 e, soprattutto, dimentica di apprezzare che non v'è alcuna evidenza statistica che *misure penali tributarie più aggressive* facciano effettivamente regredire la propensione alla frode dei criminali tributari (un orientamento apparentemente condiviso anche dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate come desumibile da un suo recente intervento "*Meglio convincere che punire. Il Guardiano del Fisco concede il bis*" in Repubblica, 10 febbraio 2020, pag. 10).

Quando la storia (non) insegna. L'esigenza di fare **economia** di diritto penale in ambito economico-penale. Poiché il passato insegna è bene cercare di comprendere per quale ragione – alla luce dell'esperienza – l'idea di incrementare il livello di criminalizzazione della materia tributaria sia un moto per lo più emotivo; una sorta di riflesso condizionato a cui è sottesa l'illusione che la sanzione penale rivesta effetti salvifici (in termini di prevenzione generale) ed incrementi in maniera più che proporzionale la capacità dissuasiva del sistema. In realtà, l'esperienza della L. 516/82 ha dimostrato esattamente il contrario; ha cioè dimostrato quanto possano essere *pericolosi* i fenomeni della cosiddetta *overcriminalization* e della recessività dei principi di sussidiarietà e proporzionalità punitiva in ambito penale economico. Come dimostrato dall'evidenza empirica, infatti, il numero elevatissimo dei procedimenti penali tributari determinato dalla L. 516/82 ebbe a condurre: *i*) da un lato, ad un vero e proprio svilimento della sanzione penale (di cui la collettività non avvertiva più lo *stigma* sociale); e *ii*) dall'altro, ad una sostanziale paralisi delle Procure della Repubblica (destinatari di un numero sovradimensionato di notizie di reato spesso per vicende di scarso rilievo pecuniario o comunque difficilmente *selezionabili* in termini di priorità investigativa in ragione del principio di obbligatorietà dell'azione penale) con conseguente largo verificarsi di casi di prescrizione o di abbandono in punto di fatto delle indagini. Con un certo tasso di semplificazione, quindi, è lecito affermare che nel vigore della L. 516/82 ci si rese conto abbastanza celermente che: *i*) non solo *punire troppo in astratto* equivaleva a *punire poco in concreto* (con conseguente pregiudizio dell'effettività della pena); *ii*) ma anche che l'eccessivo impiego della sanzione penale deprimeva l'effetto di prevenzione generale (ossia l'effetto dissuasivo) del sistema nel suo complesso peraltro a costi complessivamente superiori (è intuitivo, infatti, che un procedimento penale, per l'intrinseca complessità che lo contraddistingue in via comparativa, *costa* alla collettività molto di più di un analogo procedimento punitivo amministrativo in quanto ha *garanzie* e *tempistiche* incredibilmente più articolate del procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa). È per tali ragioni che, dopo poco più di un decennio dall'entrata in vigore della cosiddetta *legge sulle manette agli evasori*, si avviava una profonda rimediazione dell'assetto penale tributario sul cui sviluppo è bene soffermarsi senza farsi travolgere dall'emozione. Prima di addivenire a quello che è tuttora l'impianto fondamentale in materia (vale a dire il D.Lgs. 74/2000), infatti, si susseguivano i lavori di ben tre commissioni (le cosiddette commissioni Tinti, Tinti-bis e, da ultimo, la Tinti-ter). L'esito della riflessione così condotta a tale livello fu semplice ed univoco: abbandono dell'opzione *panpenalizzante*, focalizzazione sulle ipotesi di frode fiscale con una risposta sanzionatoria che fosse adeguata in termini di trattamento punitivo (e, quindi, evitasse casi di generalizzata prescrizione dei reati denunciati) e fosse, al tempo stesso, *proporzionata* sia in termini generali che di comparazione relativa rispetto agli altri reati di matrice economica. È su tali basi, quindi, che è stato elaborato l'originario impianto

del D.Lgs. 74/2000 incentrato sui *delitti in dichiarazione* (in contrapposizione alle *contravvenzioni prodromiche* di cui alla L. 516/82), la sostanziale irrilevanza penale del semplice inadempimento dell'obbligazione tributaria (purché non connotato da elementi decettivi) e pene edittali *robuste* (sino a 6 anni di reclusione) ma non *fuori misura* rispetto al contesto. Ha funzionato questa impostazione così radicalmente differente dall'esperienza delle *manette agli evasori*? Pur taluni limiti strutturali la risposta può dirsi nel complesso positiva: meno processi penali per vicende tuttavia di maggiore rilievo ed un incremento dell'efficacia deterrente e repressiva del sistema anche per effetto dell'istituto della confisca *per equivalente* di cui *medio tempore* è stata disposta l'applicabilità anche per i reati tributari. Quanto forse *non è andato* nell'esperienza del D.Lgs. 74/2000 è, in realtà, esattamente il contrario di ciò che la recente *stretta punitiva* avviata con il D.L. 124/2019 sembra trascurare. Ben presto, infatti, il sistema tracciato dal D.Lgs. 74/2000 si è *opacizzato* con *micro-interventi* che hanno condotto ad un certo *smarrimento* dell'impostazione originaria così che anche comportamenti dolosi ma sprovvisti di connotazioni artificiose hanno finito per essere attratti all'ambito della repressione penale (è il caso della criminalizzazione dell'omesso versamento dell'IVA ovvero di quello concernente le ritenute certificate che, spesso sono forse di *autofinanziamento improprio* delle imprese in difficoltà). E – arrivando al (pen)ultimo episodio di questo percorso evolutivo – è proprio per fare fronte ad un *ritorno al passato* (inteso come abbandono, almeno parziale, del *focus principale* sugli episodi di criminalità fiscale con conseguente criminalizzazione anche del semplice inadempimento non connotato da fraudolenza) che il sistema penale tributario formava oggetto di un *restyling* con il D.Lgs. 158/2015. Rispetto a questa *microriforma* è ora intervenuto (con la richiamata volontà di *invertire* una rotta che deve essere apparsa *lassista*) il D.L. 124/2019. Non si tratta, come detto, di una *vaste réforme* ma (ancora una volta) di un intervento *di dettaglio* che, tuttavia, rende – come detto - particolarmente aggressiva la risposta sanzionatoria. E ciò induce sin da subito a talune riflessioni. La prima è quella tale per cui, sulla base dell'esperienza, un incremento del tasso di criminalizzazione dell'ambito fiscale non incrementa il livello generale di *compliance* ma rischia di: *i)* svilire il ruolo della sanzione penale; *ii)* congestionare la macchina repressiva pregiudicando l'*effettività* della pena (che è, invece, il reale obiettivo a cui si dovrebbe tendere a livello di sistema perché non sono tanto le sanzioni edittali quelle che rilevano ma l'*enforcement* delle pene in concreto irrogate); *iii)* incrementare il costo complessivo dell'intero apparato punitivo (in ragione dei costi propri dei procedimenti penali per la collettività) perché l'*illusione* penalistica (che attribuisce alla sanzione criminale effetti quasi *taumaturgici*) spesso *costa* di più e *rende* di meno a livello sociale. Una seconda considerazione, poi, è di natura strettamente punitiva. La pena edittale per i delitti tributari è stata oggettivamente *spinta* verso orizzonti che appaiono difficili da ricondurre ad unità nel sistema del diritto penale dell'economia e sembrano sprovvisti di una effettiva correlazione con il principio di proporzionalità punitiva. In sintesi, è come si fosse dispiegato un intervento ispirato da una concezione quasi *astratta* dello strumento della sanzione penale senza tuttavia darsi carico di una qualche forma di *contestualizzazione*: più un avviso di matrice *mediatica* che un intervento di legislazione penale. Ma non è tutto.

### La monetizzazione della frode fiscale. Spinte contrapposte di politica criminale tributaria.

In un provvedimento che vorrebbe apparire *draconiano* come quello perfezionatosi con il D.L. 124/2019 appare anche una modifica oggettivamente *inattesa*. Si è introdotta, infatti, la possibilità di escludere l'applicazione della sanzione penale per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta disciplinate dagli artt. 2 e 3 nell'ipotesi in cui il debito tributario (inteso come imposte, sanzioni e relativi interessi) sia integralmente assolto prima che il contribuente formi oggetto di una qualche iniziativa ispettiva. Questa misura lascia perplessi per almeno

tre ordini di ragioni differenti. In prima istanza, da un punto di vista pragmatico, la misura appare (forse) velleitaria. È logico ritenere infatti che – tranne rarissimi casi - ben pochi criminali fiscali (quali sono quelli che realizzano i delitti di frode di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000) decidano di dare corso ad atti di resipiscenza. In un'ottica patologica, infatti, è meglio tentare la *sorte* ed esporsi al rischio piuttosto che integrare *ex ante* il reato per poi porre nel nulla *ex post* (con un elevato costo pecuniario) i relativi effetti economici. In sintesi, è comprensibile quello che sembra un atto di *ottimismo della volontà* da parte del legislatore ma è logico ritenere che nella prassi (anche quella di natura criminale) sia destinato a prevalere una sorta di *pessimismo della ragione* quanto alla concreta efficacia dell'istituto. In secondo luogo, v'è un problema di coerenza interna dell'intervento. Se l'obiettivo dell'intervento legislativo era quello di enfatizzare il perseguimento di un obiettivo di prevenzione generale (*id est* la propagandata *lotta all'evasione* destinata a favorire la *tax compliance*), risulta intuitivo come la possibilità di *monetizzare* la frode si muova in senso rigorosamente antitetico. Si finisce per delineare l'evasione come un fenomeno di matrice solo economica rispetto al quale qualsiasi evasore – anche quello che realizzi le condotte più lesive degli interessi erariali – può comunque conservare una opzione da *commodus discessus*. Il che oggettivamente è incoerente in quanto la *risposta criminale* finisce per perdere il proprio ruolo assoluto per divenire *recessiva* in base a dinamiche meramente pecuniarie e ciò in ossequio ad un malinteso *stick and carrot approach* molto pragmatico (e comunque dall'efficacia concreta tutta da verificare) ma estraneo alla direttrice iperafflittiva che è chiaramente alla base dell'intervento legislativo. E ciò porta all'ultima riflessione critica che attiene – in generale – alle modalità con cui l'intervento penale (a maggiore ragione in un ambito *ex se* sensibile come quello di natura economica) è *brandeggiato* a livello legislativo. Come è stato in modo reiterato posto in luce dagli studiosi infatti (solo da ultimo si vedano le considerazioni di C. NORDIO, *La stagione dell'indulgenza ed i suoi frutti avvelenati. Il cittadino tra sfiducia e paura*, Milano, 2019 ma anche talune riflessioni di V. ROPPO, *Il racconto della legge*, Milano, 2019) l'impiego episodico e non adeguatamente meditato della dimensione penalistica del diritto – lungi dall'ingenerare *compliance* – ingenera nella collettività disaffezione e diffidenza. Si crea, in altri termini, una cesura fra le *intenzioni* (quand'anche meritorie in astratto del legislatore) e la *sensibilità* della collettività la quale non è tanto interessata alle *astrattezze* del diritto ma alla *concretezza* dell'effettività della sanzione (la dimensione anglosassone dell'*enforcement of law*). Tutto questo per dire cosa? Una nozione semplice. E cioè che se l'obiettivo della *stretta punitiva* avviata con il D.L. 124/2019 era quello di lanciare un segnale di maggiore rigore, allora, la introdotta *monetizzazione* della responsabilità penale a fronte dei delitti di frode fiscale si muove in direzione assolutamente contraria e concorre ad una *sensazione sociale* di potenziale *ineffettività* della pena criminale. Il che ingenera una possibile *sensazione collettiva* di incoerenza del microsistema punitivo di cui al *rinnovato* D.Lgs. 74/2000; un assetto tanto esplicitamente *retributivo* in astratto quanto pronto in concreto a obliterare ogni profilo di responsabilità penale nell'ipotesi in cui le conseguenze della condotta criminale siano *patrimonializzate* a beneficio dell'Erario. Come se il rapporto impositivo fosse riconducibile ad una sorta di ordinaria relazione patrimoniale fra soggetti privati allorché invece ciò, chiaramente, non è. E non lo è, non solo per la natura stessa dell'interesse pubblico alla corretta riscossione delle imposte, ma anche perché – come evidenziato – ove mai fosse ipotizzabile una sorta di *equiparazione* ad un ordinario rapporto patrimoniale, non si comprenderebbe il rigore stesso delle sanzioni edittali previste per i delitti di cui al D.Lgs. 74/2000.

Un avviso ai naviganti. Il recente intervento in materia penale tributaria lascia perplessi. E esso, infatti, sembra essenzialmente rispondere all'idea che *punendo di più* (almeno a livello

teorico) il sistema funzioni meglio *in concreto* e, pertanto, l'evasione fiscale sia destinata ad arretrare in maniera automatica. È una considerazione che non ha alcuna evidenza empirica e la cui effettiva *ratio* risiede invece essenzialmente nel tentativo di *incontrare* il *sentimento contingente* dell'opinione pubblica (o di una porzione della stessa). Peraltro, nel determinare una siffatta apparente *stretta* si finisce per *contagiare* il diritto penale di quello che è uno fra i principali difetti dell'ordinamento tributario, vale a dire l'instabilità del sistema, la contingenza delle modifiche normative, il carattere (sovente) umorale delle singole iniziative legislative. Si tratta di aspetti patologici della materia fiscale che sono ben noti agli studiosi e dai quali, tuttavia, è auspicabile che il sistema penale resti per quanto possibile immune. La sanzione di natura criminale è la *pena* per eccellenza prevista dall'ordinamento giuridico sicché il suo impiego deve essere limitato e proporzionale ed ispirato ad una visione *lunga e di sistema* che non la faccia apparire alla collettività alla stregua di uno strumento di natura emergenziale. Il rischio di ridurre il tutto ad una dinamica da *ordini impartiti sul tamburo* è un *quid* che va contrastato. Una maggiore ponderazione quando si interviene in ambito criminale (seppure tributario) è un suggerimento senz'altro opportuno. Il che non significa farsi sostenitori di una sorta di immobilismo in materia ma, data la delicatezza dei valori in gioco, *adelante cum juicio*.

### Chi Siamo

L'Istituto Bruno Leoni (IBL), intitolato al grande giurista e filosofo torinese, nasce con l'ambizione di stimolare il dibattito pubblico, in Italia, promuovendo in modo puntuale e rigoroso un punto di vista autenticamente liberale. L'IBL intende studiare, promuovere e diffondere gli ideali del mercato, della proprietà privata, e della libertà di scambio. Attraverso la pubblicazione di libri (sia di taglio accademico, sia divulgativi), l'organizzazione di convegni, la diffusione di articoli sulla stampa nazionale e internazionale, l'elaborazione di brevi studi e briefing papers, l'IBL mira ad orientare il processo decisionale, ad informare al meglio la pubblica opinione, a crescere una nuova generazione di intellettuali e studiosi sensibili alle ragioni della libertà.

### Cosa Vogliamo

La nostra filosofia è conosciuta sotto molte etichette: "liberale", "liberista", "individualista", "libertaria". I nomi non contano. Ciò che importa è che a orientare la nostra azione è la fedeltà a quello che Lord Acton ha definito "il fine politico supremo": la libertà individuale. In un'epoca nella quale i nemici della libertà sembrano acquistare nuovo vigore, l'IBL vuole promuovere le ragioni della libertà attraverso studi e ricerche puntuali e rigorosi, ma al contempo scevri da ogni tecnicismo.