

CONVEGNI

ROBERTO RAMPIONI

**Il “nuovo Manuale operativo per il contrasto
all’evasione e alle frodi fiscali”
della Guardia di Finanza
(circolare n. 1/2018)¹**

La GdF, a dieci anni di distanza dalle “Istruzioni” del 2008, presenta il “nuovo Manuale operativo”, con il quale, alla luce delle modifiche normative sopravvenute e della giurisprudenza, nazionale e internazionale, intende contrastare l’evasione e le frodi fiscali.

Ten years after the “Instructions” issued in 2008, the Italian Finance Police [Guardia di Finanza] presents its “New Operations Manual”, whose aim is to combat tax evasion and fraud in accordance with legal amendments and national and European case law.

1. Come si afferma, e con fondamento, nella “Presentazione” dell’importante pubblicazione che viene oggi illustrata, il “Manuale operativo” individua “lo scrupoloso lavoro di aggiornamento della legislazione, della giurisprudenza e della prassi tributaria, anche di matrice sovranazionale, oltre che delle diverse disposizioni di servizio nel tempo emanate”.

Un lavoro articolato e complesso che giunge a dieci anni di distanza dalla Circolare del 2008 e che, necessariamente, ha dovuto tener conto: - dei sensibili cambiamenti intervenuti nel sistema tributario a livello sia nazionale che sovranazionale; - di un sistema economico sempre più globale e digitale; - di fenomeni, forse meno complessi, ma estesi, quale il cd. sommerso.

Un lavoro che si è dovuto confrontare con un “profondo cambiamento culturale” proposto - almeno nelle intenzioni- dal legislatore della riforma:

- un sistema tributario chiaro, tassativo e stabile;
- il sostegno all’adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti

Ciò che ha imposto un “cambio di passo” per la necessità di combinare fra loro “tecniche investigative di polizia economico-finanziaria” e “metodologie d’indagine proprie dell’attività di polizia giudiziaria”. Di qua, un elaborato che non è più una semplice “Istruzione” sull’attività ispettiva, ma appunto un vero e proprio “Manuale operativo”, con il quale si intende mettere al centro dell’azione della Guardia di Finanza non più tanto, e in via primaria, le ragioni dell’imposizione, l’interesse patrimoniale dello Stato, ma essenzialmente la

¹ Relazione tenuta il 27 marzo 2018 -salvo i necessari aggiustamenti- al Convegno <<Il nuovo Manuale operativo per il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali. La circolare 1/2018 della GdF>>.

tutela dell'interesse della "sicurezza" economico-finanziaria [assunto, per vero, problematico in un diritto penale improntato ai principi di offensività e proporzione].

2. Com'è noto, con la L. 11 marzo 2014, n. 23 viene conferita delega al Governo per la "revisione" del sistema tributario.

Si avverte l'esigenza di interventi modificativi *ulteriori* rispetto al quadro tratteggiato con riforma <<epocale>> del 2000 (d. lgs. 10.3.2000 n. 74), ulteriori rispetto a quelli già maturati a far data dal 2005.

In una prima fase (2005-2006), in effetti, il legislatore è intervenuto, inserendo nuove fattispecie che hanno, almeno in parte, spostato l'asse del sistema penale tributario dalla fase della dichiarazione a quella della riscossione: l'omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*), l'omesso versamento IVA (art. 10-*ter*); l'indebita compensazione (art. 10-*quater*).

Un complesso di disposizioni poste a tutela della <<riscossione>> del tributo, mentre in precedenza il mancato versamento di imposte, laddove non collegato ad omessa o infedele dichiarazione, ovvero a successive condotte fraudolente (art. 11), era punito solo a livello amministrativo.

Con la Finanziaria del 2008 viene introdotta la confisca per equivalente (obbligatoria) del profitto del reato anche per i delitti tributari, mentre con la legge n. 148 del 2011 si procede a: - abbassare le soglie di punibilità; - abrogare le attenuanti concedibili in caso di modesta entità del fatto; - subordinare il cd. patteggiamento all'avvenuto pagamento del debito tributario.

Per dirla con la Relazione dell'Ufficio del Massimario della S.C., dal 2005 si era venuti a tracciare un <<solco antinomico>> rispetto all'originario impianto.

È, tuttavia, con la citata legge delega del 2014 che si mira ad operare una <<sostanziale revisione>> del quadro normativo originario:

- con il d. lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, in attuazione dell'art. 8 della delega, si dà vita alla <<Revisione del sistema sanzionatorio>>;
- con il d. lgs. n. 160 del 24 settembre 2015, in attuazione degli artt. 3 e 4 della delega, si dettano <<Disposizioni in tema di misurazione e monitoraggio dell'evasione fiscale>>. In particolare, si istituisce una Commissione che avrà il compito di offrire una <<Relazione sull'economia non osservata>>, studiando i diversi fenomeni del <<sommerso economico>> e della <<economia illegale>>.

Queste due diverse fonti normative sono precedute del d. lgs. n. 128 del 5 agosto 2015 che nel corpo del cd. <<Statuto del contribuente>> inserisce l'art.

10-*bis*, disposizione di nuovo conio che viene a disciplinare <<l'abuso del diritto o elusione fiscale>>.

Come chiarisce la Relazione governativa illustrativa (in particolare, del d. lgs. n. 158 del 2015), l'obiettivo perseguito è quello di "una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva penale ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, indentificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo". Ed in tal senso si procede: - ad un'estensione della sfera di operatività dell'art. 2; - al potenziamento dell'effettività dell'art. 3; - alla contrazione dell'area di rilevanza penale dell'art. 4 col richiedere l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi <<inesistenti>>, non più semplicemente fittizi; - ad un (nuovo) innalzamento delle soglie di punibilità.

La Relazione medesima sottolinea che la legge di delegazione parla di 'revisione', non già di 'riforma' o di 'riscrittura' del diritto penale tributario, a significare che ci si intende muovere entro le coordinate di fondo del sistema del 2000 (momento dell'auto-accertamento del debito di imposta).

3. Specificamente, con il d. lgs. n. 158 del 2015 si procede alle seguenti modifiche dell'impianto normativo previgente:

- all'ampliamento dell'ambito di applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e la previsione di pene più severe per l'occultamento o distruzione di documenti contabili e l'indebita compensazione di crediti inesistenti;
- all'innalzamento delle soglie di punibilità per i reati di omesso versamento delle ritenute o dell'IVA, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione;
- alla revisione della disciplina della dichiarazione infedele, statuendo che, ai fini dell'integrazione del reato, non si tiene conto della non corretta classificazione e della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, nonché della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali. Fuori dai casi predetti, non danno luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le <<valutazioni>> che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quella corrente;

- alla previsione (in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per uno dei delitti previsti dell'articolato in questione) della confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo ovvero, quando ciò non sia possibile, alla confisca per equivalente di beni per un valore corrispondente.

Si introducono, altresì:

- nuove cause di non punibilità, nell'ipotesi di integrale pagamento del debito tributario entro determinati termini, per i delitti in materia di versamento nonché di dichiarazione infedele o omessa, nonché la riduzione delle sanzioni fino alla metà per i rimanenti casi;
- una nuova circostanza aggravante se il reato viene commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista ovvero da un intermediario finanziario o bancario;
- la possibilità di affidare i beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, in custodia giudiziale agli organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le loro esigenze operative.

Si coglie, in ogni caso, un <<rafforzamento>> della componente <<riscossiva>>, anche in ragione degli *enforcements* che si registrano sul versante applicativo; orientamenti rigoristici frutto del cd. diritto vivente ovvero del diritto giurisprudenziale, sia a livello nazionale che sovranazionale.

4. Solo alcuni cenni, necessariamente fugaci, ad alcuni dei temi esaustivamente trattati nel <<Manuale operativo>>.

<<Manuale>> che -apro e chiudo un inciso- con non usuale attenzione dedica un capitolo al tema, di stampo processuale, delle <<relazioni tra procedimento penale, processo tributario e accertamento>> e, in particolare, ai temi della <<utilizzabilità>> del materiale probatorio raccolto nel procedimento tributario e delle <<forme>> di acquisizione di tale materiale alla luce dell'art. 220 disp. att. cpp, allorquando emergano indizi di reato nel corso delle attività ispettive.

<<Abuso del diritto o elusione fiscale>>

Qui si tracciano le linee differenziali tra <<legittimo risparmio di imposta>>, <<elusione fiscale>> ed <<evasione>>.

Difettava, in sostanza, una definizione normativa e si faceva ricorso ad una nozione di matrice giurisprudenziale: l'elusione quale <<forma di risparmio che è conforme alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme tributarie>>. Peraltro, da sempre, in materia era dato cogliere l'orientamento rigorista -salvo isolate pronunce contrarie- del giudice di legittimità.

Con l'abrogazione della norma antielusiva (art. 37-*bis* DPR n. 600 del '73) si sancisce ora la irrilevanza sul fronte penalistico dell'elusione fiscale, prevenendo possibili sanzioni solo sul piano tributario.

Con l'art. 1 d. lgs. n. 128 del 2015 viene, appunto, normativizzata la nozione di <<abuso del diritto>>:

- si unificano i concetti di elusione ed abuso del diritto;
- si stabilisce che “configurano abuso del diritto le operazioni prive di <<*sostanza economica*>> che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”;
- si identificano nel difetto di *sostanza economica* (nella insussistenza di *apprezzabili* ragioni economiche) e nel *carattere indebito* dei risparmi fiscali, gli elementi sintomatici dell'abuso.

Va, tuttavia, criticamente rilevata la perdurante <<vaghezza>> del disposto normativo. Dunque, il persistente difetto di precisione e tassatività, nulla fa sperare di buono sul piano applicativo.

Illuminante al riguardo la Relazione Ufficiale del Massimario della Suprema Corte secondo cui:

- conserva sostanziale validità l'atteggiamento interpretativo assunto *ante* riforma;
- <<*sostanza economica*>> sta per <<*ragione economica*>>.

Si afferma, invero, in argomento: “Dalla categoria delle operazioni <<simulate>> sono invece dichiaratamente escluse le operazioni <<elusive>>, quelle cioè disciplinate dal nuovo art. 10-*bis* (inserito dall'art. 1, co. 1, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), che provocano conseguenze solo sul piano tributario. Sul punto è opportuno ricordare come la Corte (Cass., Sez. V, 16 gennaio 2013, Mainardi e altri, in *Mass. Uff.*, n. 258037) si sia mostrata sin qui ferma nell'affermare che in tanto si può parlare di operazione elusiva in quanto l'operazione è effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico; con il risultato di ritenere ricadente nella sfera punitiva penale (*sub* art. 2 o art. 3, a seconda dell'utilizzo o meno di fatture o documenti equipollenti) l'operazione che, pur se valida sotto il profilo giuridico, è in realtà fittizia (nel senso di inesistente) sul piano economico... Nella pronuncia, la Corte afferma che si deve parlare di operazione inesistente anche quando un'operazione giuridica vi sia, ma debba intendersi non coincidente sul piano economico, da quella documentata, che è la sola presa in considerazione, agli effetti penali, dal d. lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8. Anche ciò che giuridicamente è effettivo può essere senz'altro fraudolento, se sul piano economico non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto: e ciò per la ra-

gione che, «...nell'ipotesi di un accordo per far figurare come realmente avvenute operazioni in realtà inesistenti, la cosa non cambia imbastendoci sopra un negozio giuridico formalmente ineccepibile». *Prudentemente, è ipotizzabile che una tale posizione interpretativa possa conservare validità anche di fronte al nuovo dato normativo...*[corsivo di chi scrive] che, nel definire le operazioni «abusive» come quelle “prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti” (co. 1), le sottrae espressamente a qualsiasi sanzione di carattere penale (co. 13): la «sostanza economica» -per come definita nel comma secondo dell'art. 10-*bis*- dovrebbe attenere alla «ragione economica», ossia alla sola “inidoneità delle operazioni (fatti, atti, contratti) a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”, ma sempre però sul presupposto che le operazioni intanto siano qualificabili come “non esistenti” sotto il profilo del loro contenuto commerciale. *Al contrario* -e sempre con tutte le riserve di una prima cauta lettura- *potrebbe essere messa seriamente in discussione, in forza della espressa previsione di legge* [corsivo di chi scrive] la sorte penale di operazioni dotate di reale consistenza economica, ma poste in essere nella totale assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale che le possano giustificare economicamente; operazioni che invece nel passato, pur con qualche incertezza, sono state ritenute penalmente rilevanti in presenza di specifiche disposizioni fiscali antielusive, quali quelle di cui all'art. 37, comma terzo, e -ancor più- di cui all'abrogato successivo art. 37-*bis* del d. P.R n. 600 del 1973”.

E la recente pronuncia della S.C. secondo cui “in tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* l. n. 212 del 2000 -che per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d. lgs. n. 128 del 2015, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili- *ha applicazione solo residuale* rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori...” viene a confermare il carattere chiaramente «regressivo» della lettura offerta della disposizione in esame².

Alcune fra le «nuove definizioni».

- *la nozione di «imposta evasa»* (lett. *f*):

² Cass., Sez. III, 21 aprile 2017, n. 38016, in *Cass. pen.*, 2017, 1483 s. con annotazione critica VIGLIONE, *L'applicazione residuale dell'abuso del diritto e l'involutione della Cassazione in materia di elusione fiscale e reati tributari*. La medesima pronuncia è commentata da MADIA, *Le condizioni che rendono irrilevante penalmente l'abuso del diritto sub specie di dichiarazione infedele*, in *questa Rivista*, 2017, p. 1 s. Si veda, altresì, in argomento il commento a Cass., Sez. III, 1 ottobre 2015, con nota di MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: La Corte di cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in www.penalecontemporaneo.it.

individuata nella differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, tale nozione è stata precisata: non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio e di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

Dunque, per la determinazione dell'imposta evasa –come chiarisce il Manuale- occorre scomputare dal reddito imponibile eventuali perdite maturate nei precedenti periodi di imposta ed ancora utilizzabili nel rispetto delle disposizioni tributarie.

Anche qui si guarda al risparmio <<reale>> non a quello <<teorico>>. Tema che assume un significativo rilievo –come è agevole comprendere- ai fini della determinazione dell'eventuale superamento delle soglie.

Al riguardo si assume nella Relazione dell'Ufficio del Massimario della S.C. che il giudice di legittimità ha ritenuto che “ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria; con la precisazione che, in caso di accertamento con adesione o successivo concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario al fine della verifica del superamento o meno della soglia di punibilità, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta. È ipotizzabile la conferma di tale orientamento, alla luce di una perimetrazione della definizione di <<imposta evasa>> che certifica, sul piano normativo, la rilevanza delle <<perdite>>, delle quali è necessario verificare (con il necessario rispetto delle regole tributarie in materia) in primo luogo se sono <<spettanti e utilizzabili>> e, subito dopo, se il loro ammontare incide sul calcolo dell'evasione in maniera tale da determinare o meno il superamento delle soglie”.

Orientamento che rischia di non considerare, nell'ottica di un possibile ridimensionamento della pretesa tributaria, delle ponderate valutazioni operate dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento di imposta.

- di particolare rilievo l'inserimento alla lettera *g-bis* della *nozione di <<operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, ovvero le operazioni qualificate <<apparenti>>, diverse dalle operazioni elusive, di cui all'art. 10-bis dello Statuto del contribuente in quanto poste in essere*

con la volontà di non realizzarle *in tutto o in parte*, oppure perché riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Attesa la funzione integrativa svolta dalla lett. *g-bis* rispetto al delitto di cui all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) appare fondato ritenere che il riferimento alle condotte simulate, come definito nella lett. *g-bis* e contenuto nell'art. 3, debba essere inteso quale espressione della volontà legislativa di assicurare alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici un perimetro applicativo nuovo e più ampio.

Anche al riguardo al Relazione dell'Ufficio del Massimario non ci dà indicazioni tranquillanti sul piano del rispetto del principio di legalità:

- si definiscono, infatti, operazioni inesistenti (art. 2) anche quelle <<giuridicamente inesistenti>> ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa (ogni divergenza tra realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali);
- dovrebbe restare certa -ma il condizionale si impone- l'estraneità all'area del penalmente rilevante delle fattispecie in cui l'oggetto della contestazione riguarda la <<congruità economica dell'operazione>>: la <<inesistenza dell'operazione>> va, infatti, tenuta ben distinta dal <<merito economico dell'operazione>>;
- resta, in ogni caso, estranea alla formula definitoria di <<operazione soggettivamente inesistente>> la cd. <<interposizione reale>>, diversamente da quanto accade per il fenomeno della <<interposizione fittizia>>.
- *la nozione di <<mezzi fraudolenti>> (lett. g-ter).*

Costituiscono mezzi fraudolenti “le condotte artificiali attive o omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”.

Formulazione di nuovo conio che va ad integrare la previsione di cui all'art. 3, così ampliandone l'*ambito applicativo*. Alle operazioni simulate, oggettivamente e soggettivamente, ed all'utilizzazione di documenti falsi, si viene ad aggiungere l'<<impiego di *altri mezzi fraudolenti*>>.

Si precisa, tuttavia, che “non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

Rileveranno, dunque, ai sensi dell'art. 3 solo quelle condotte artificiali che, non risolvendosi in mere violazioni degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi, ovvero nella sola indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali, risultino idonee ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

- la <<irrelevanza penale delle valutazioni di bilancio e delle questioni interpretative>>.

Nell'ottica della legge delega si è inteso rafforzare la tutela penalistica contro le condotte fraudolente, simulatorie o finalizzate alla creazione o all'utilizzo di documentazione falsa. Al contempo si è mirato a contenere il campo di applicazione della disciplina penalistica della dichiarazione infedele ed in tal senso si è proceduto all'abrogazione dell'art. 7 d. lgs. n. 74 del 2000, recante disposizioni in materia di “*Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio*”. L'attuale disciplina prevede che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali. Il comma 1-ter dell'art. 4, in particolare, rende in ogni caso non punibili le “valutazioni” che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette; inoltre, non si tiene conto degli importi compresi in tale percentuale nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste per la configurazione del reato.

In definitiva, un atteggiamento di favore verso valori corrispondenti a non corrette valutazioni di elementi attivi e passivi, purché oggettivamente esistenti *in rerum natura*; atteggiamento con il quale si è mirato a contenere l'attribuzione di rilievo penale ad operazioni contabili a carattere *lato sensu* valutativo.

5. Discorso a sé, e discorso che meriterebbe un esame particolarmente approfondito, è quello relativo al tema delle *interferenze* tra <<ordinamento penale interno>> e <<diritto penale sovranazionale>>.

Da un lato, la Corte europea dei diritti dell'uomo: istituzione che, tendenzialmente, vuole interpretare il ruolo di <<argine>> alla potestà sanzionatoria; dall'altro, la Corte di giustizia: istituzione che all'opposto, è venuta ad assumere un atteggiamento <<promozionale>> proprio riguardo agli illeciti penali fiscali.

Due, fra i tanti e diversi, i temi di particolare interesse in questa sede, cui merita fare almeno un sintetico cenno.

La nozione, innanzitutto, di <<*matière pénale*>>. Nozione che viene tracciata dagli organi di giustizia sovranazionali in modo autonomo, offrendone una definizione più comprensiva, per così dire allargata. Ed in tal senso si afferma

il superamento di ogni distinzione tra pene e altre misure aventi natura sanzionatoria. Così, riconosciuta natura punitiva alle sanzioni amministrative, queste confluiscono entro la nozione <<convenzionale>> di pena. La sorte dell'istituto della confisca ed il relativo regime è illuminante al riguardo.

È chiaro, tuttavia, che così unitariamente concepita, a livello sovranazionale, la nozione di sanzione, ecco che si profila - nella sua deflagrante portata - il principio del *ne bis in idem* sovranazionale, come dimostra anche la recentissima pronuncia del 20 marzo 2018 (C-537/16) della Corte di giustizia in materia di manipolazione del mercato. La Corte di Lussemburgo, rifacendosi a quanto già espresso in materia dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nel noto caso <<Grande Stevens>>, ha infatti 'bocciato' il doppio binario sanzionatorio col rilevare che l'avvio di un procedimento amministrativo (nella specie, su iniziativa della Consob) dopo la conclusione con condanna di uno penale <<eccede>> l'obiettivo di tutela della integrità dei mercati e della fiducia del pubblico negli strumenti finanziari³.

La *pretesa* <<svolta>>, poi, operata con la sentenza <<Taricco>>.

Il diritto sovranazionale promuove la protezione degli interessi finanziari dell'Unione; i reati fiscali, purtroppo, non sono mai stati oggetto di specifiche decisioni-quadro o direttive. Nondimeno -com'è noto- con la sentenza Taricco si è inteso 'statuire' l'obbligo per il giudice interno di disapplicare *in malam partem* il termine massimo di prescrizione, attribuendo natura processuale all'istituto della prescrizione.

È altrettanto noto che la <<svolta>>, per così dire, non c'è stata.

La Corte costituzionale con la propria ordinanza (n. 24 del 2017) ha 'rispedito al mittente' lo *iussum* della Corte di Giustizia, contestando la stessa *primauté* del diritto dell'Unione. Non soltanto si è inteso ribadire la natura sostanziale dell'istituto della prescrizione, ma si è anche rilevato il difetto di determinatezza come di <<efficacia diretta>> dell'art. 325 TFUE, per arrivare a statuire conclusivamente sull'aspetto centrale della vicenda -quello relativo al preteso <<ruolo normativo>> della Corte di giustizia: "*se l'applicazione dell'art. 325 TFUE comportasse l'ingresso nell'ordinamento giuridico di una regola contraria al principio di legalità in materia penale...questa Corte avrebbe il dovere di impedirlo* (punto 2 dell'ordinanza)...è necessario chiedersi se la Corte di giustizia abbia ritenuto che il giudice nazionale debba dare applicazione alla regola anche quando essa confligge con un principio cardine

³ In generale, sul tema dei <<confini sostanziali della materia penale>> v. il recente lavoro di PALAZZO, *Il limite della political question fra Corte costituzionale e Corti europee. Che cosa è <<sostanzialmente penale>>?*, in *Cass. pen.* 2018, 461 s.

dell'ordinamento. Questa Corte pensa il contrario (punto 6 dell'ordinanza) ... Il convincimento di questa Corte, del quale si chiede conferma alla Corte di giustizia, è che con tali asserzioni si sia inteso affermare che la regola tratta dall'art. 325 del TFUE è applicabile solo se è compatibile con l'identità costituzionale dello Stato membro, e che spetta alle competenti autorità di quello Stato farsi carico di una siffatta valutazione (punto 7 dell'ordinanza) ...".

La Corte costituzionale ha, dunque, inteso porre -come fondamento si è rilevato in dottrina- <<punti fermissimi>>: ad essa spetta "un generalizzato controllo sulla legalità di ogni operazione di <<innesto>> della fonte europea che avvenga per via di disapplicazione" ed è chiaro che "il parametro di legalità non può che essere quello forgiato dalla stessa Corte costituzionale", parametro valido "sia per quanto riguarda il contenuto della legalità, sia per quanto riguarda il suo oggetto o campo di applicazione". In definitiva, la Consulta riconosce che alla Corte di giustizia è affidato il compito di definire l'ambito di operatività del diritto dell'Unione, ma è netta nell'affermare che la valutazione relativa al rispetto dell'<<identità costituzionale>> (nozione espressamente richiamata dall'art. 4, §2, TUE) ed alla compatibilità delle regole europee -come interpretate dalla Corte di giustizia- con i <<principi supremi e i diritti inalienabili garantiti dall'ordinamento nazionale>> spetta esclusivamente ad essa".

6. Una sintetica conclusione nell'ottica precipua del penalista.

Come detto, al di là delle intenzioni, dal 2004 si avvia un processo di rafforzamento dell'apparato repressivo tributario, ispirato ad una logica sostanzialmente confliggente con quella, diversa, del d.lgs. n. 74 del 2000.

L'asse della tutela penale si sposta, in effetti, dal momento dichiarativo a quello riscossivo.

Sennonché, simile modello di tutela pone seri interrogativi sia sul versante del principio di offensività che dell'idea di sussidiarietà della tutela penale.

Sotto il primo profilo è agevole rilevare che le fattispecie incriminatrici risultano pregnanti dal punto di vista del disvalore del fatto e prive di identità, finendo per avvicinare -una volta di più- l'illecito penale a quello amministrativo e per dare vita ad un processo di <<amministrativizzazione>> del diritto penale tributario.

Sotto il secondo profilo il diritto penale, quale illecito di modalità di lesione, non viene utilizzato come strumento sussidiario di tutela di beni meritevoli di protezione da modalità aggressive particolarmente insidiose e precisamente descritte; esso prende ad atteggiarsi quale un vero e proprio succedaneo di un efficiente apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi.

Sucedaneo evidentemente troppo costoso e difficile da realizzare; dunque, ancora una volta, a rischio di ineffettività.