

La successione delle norme penali: profili di carattere sostanziale e processuale.

di **Riccardo Lucev**

Il tema dell'intervento è tra i più vasti, dunque impone di muoversi in superficie, facendo una panoramica sulle varie problematiche, e lasciando che siano gli interventi che seguono a condurre a fondo delle singole questioni.

Le regole del gioco in materia di successione di leggi penali nel tempo sono semplici, ma non nuoce ricordarle:

- la norma penale sostanziale è irretroattiva se sfavorevole: *nullum crimen, nulla poena sine previa lege*, principio tra i più fondamentali dell'ordinamento penale e desumibile da un vasto novero di fonti (art. 7 CEDU, art. 49 della Carta di Nizza, art. 25, comma 2 Cost., art. 2 c.p.);
- è viceversa retroattiva se favorevole: principio che si desume da quello di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., nonché dall'art. 117 Cost. quale “trasformatore automatico” dei principi sovranazionali in principi del nostro ordinamento; ci si riferisce, quindi, a quella interpretazione estensiva dell'art. 7 CEDU che vi include anche il canone di retroattività della norma penale favorevole, che è stata propugnata dalla Corte di Strasburgo ⁽¹⁾ e fatta propria anche dalla nostra Corte Costituzionale ⁽²⁾;
- la norma penale processuale è retroattiva, perché gli atti processuali sono sempre disciplinati dalla normativa processuale vigente nel momento in cui devono essere compiuti, indipendentemente dal fatto che essa sia magari entrata in vigore dopo la consumazione del reato per cui si procede (*tempus regit actum*).

Così tracciate le coordinate di riflessione, la loro applicazione al d.lgs. n. 74 del 2000 e alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 158 del 2015 non pare suscitare particolari problemi. Quest'ultimo è espressione dei criteri dettati dalla legge-delega nel senso di una tendenziale, preferibile riduzione dell'area del penalmente rilevante in ambito tributario, e ciò traspare oggi da una serie di disposizioni di favore, introdotte dalla riforma del 2015, che dovranno quindi senza dubbio trovare applicazione retroattiva:

- si pensi per esempio alla ridefinizione, all'art. 1, del concetto di “*imposta evasa*”, che esclude oggi quella teorica ma in effetti non dovuta per

¹ Il riferimento è alle sentenze *Scoppola* del 2009 e *Morabito* del 2010, entrambe (ahinoi) contro l'Italia.

² Corte Cost., sentenza n. 210 del 2013.

rettifica in diminuzione in caso di perdite,

- o agli innalzamenti delle soglie di punibilità previsti per i reati di omesso versamento (articoli 10-*bis* e 10-*ter*),
- o ancora alla nuova previsione dell'art. 12-*bis*, secondo cui la confisca del prezzo o profitto del reato tributario “*non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro*”.

In ragione del tema di questo convegno, che è quello dei reati tributari tra evasione ed elusione, merita un cenno più approfondito la ridefinizione del concetto di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” di cui all'articolo 1, lett. g-*bis*, che esclude oggi espressamente quelle meramente elusive o di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10 *bis* della legge n. 212 del 2000. Senza entrare nei dettagli, che saranno oggetto di una successiva relazione, si può comunque rilevare che la riforma del 2015, coordinandosi su questo punto con le relative modifiche introdotte sul versante tributario (si pensi al comma 13 del citato articolo 10 *bis* che oggi prevede che per operazioni di abuso del diritto è comunque esclusa l'applicazione di sanzioni penali, prevedendosi l'applicabilità delle sole sanzioni amministrative), sembra avere posto la parola fine alla annosa diatriba sulla rilevanza penale o meno del comportamento fiscalmente elusivo. Dopo l'iniziale assestamento della giurisprudenza nel senso di affermare la penale rilevanza del comportamento fiscalmente elusivo (³), la riforma parrebbe segnare oggi una chiara inversione di tendenza nel senso di una, invece, penale irrilevanza del comportamento fiscale di abuso del diritto. Ciò, evidentemente, con effetti di riduzione dell'area di tipicità (e quindi di capacità di incriminazione) degli articoli 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, e con un effetto che dovrà dunque essere ritenuto retroattivo (⁴).

Quindi, sul piano della successione di leggi penali nel tempo, pare potersi oggi affermare che il comportamento fiscalmente elusivo non possa più integrare reato, e che ciò debba dirsi naturalmente con portata retroattiva anche a operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore della riforma, con il solo limite di quelle già giudicate con sentenza irrevocabile (art. 2, comma 4 c.p.).

³ Il riferimento è alla arcinota Cass. Pen., Sez. III, 28 febbraio 2012, n. 7739, *Dolce & Gabbana*.

⁴ In questo senso, infatti, si è pronunciata Cass. Pen., Sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272, *Emmelunga Immobiliare*, che aveva ad oggetto una ipotesi di c.d. stock lending. Anche se le acque, stando alla ancor più recente Cass. Pen., Sez. III, 5 ottobre 2016, n. 41755, parrebbero destinate a non chetarsi tanto facilmente: con tale arresto la Cassazione è tornata infatti ad affermare che resterebbe ferma la penale rilevanza del comportamento elusivo, ove concretizzatosi in un'operazione priva di una effettiva e reale funzione economico-sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, e meramente simulata.

Altro punto interessante è la riscrittura dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, che ora prevede, in luogo delle previgenti circostanze attenuanti (delocalizzate oggi all'art. 13-*bis*), vere e proprie cause di esclusione della punibilità per i reati di infedele o omessa dichiarazione, nonché per i vari reati di omesso versamento, qualora il contribuente paghi il proprio debito tributario entro la dichiarazione di apertura del dibattimento. Senza dubbio trattasi di una norma penale sostanziale di favore, che dovrà dunque essere applicata retroattivamente; ma il passaggio ulteriormente interessante in proposito è quello che ha compiuto una recente sentenza ⁽⁵⁾ che ha stabilito che non solo la norma è retroattiva, ma addirittura è applicabile a processi in corso in cui si fosse eventualmente già superato lo sbarramento temporale della dichiarazione di apertura del dibattimento. Quindi, sostanzialmente, basterebbe pagare prima della sentenza irrevocabile; ciò come frutto di una interpretazione costituzionalmente orientata, ha affermato la Cassazione, alla luce del principio di uguaglianza di cui all'art. 3, giacché altrimenti la norma introdurrebbe un regime irragionevolmente discriminatorio tra fatti identici, e commessi nello stesso momento, solo per il fatto che in un caso il procedimento sia andato un po' più svelto e nell'altro meno (e si tralascia in questa sede, perché davvero non vi sarebbe lo spazio per svilupparla, una riflessione sulla intrinseca irragionevolezza di un simile sbarramento processuale, estensibile per non più di due volte, per un totale di sei mesi – a fronte di accordi di pagamento con l'Agenzia delle Entrate che si sviluppano normalmente su anni e anni –, e sul fatto che tale meccanismo normativo sarà prossimamente oggetto proprio di un sindacato di legittimità costituzionale, a seguito di una nota ordinanza di rimessione del Tribunale di Treviso del 23 febbraio 2016).

Ci sono poi naturalmente, accanto a quelle citate, anche norme penali sostanziali di sfavore che non potranno quindi che disporre per l'avvenire (ossia, per i fatti commessi a partire dal 22 ottobre 2015):

- per esempio, il nuovo reato di omessa dichiarazione di sostituto d'imposta, introdotto all'art. 5, comma 1-*bis*, che peraltro è entrato in vigore appunto il 22 ottobre 2015 e quindi nel pieno del periodo di 90 giorni entro il quale il sostituto può tardivamente ravvedersi e impedire la consumazione del reato;
- l'estensione all'art. 10, reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, della previsione della confisca del prezzo o del profitto del reato anche per equivalente (art. 12-*bis*): data la natura non preventiva ma esclusivamente punitiva di tale misura (ormai riconosciuta da unanime giurisprudenza sia di legittimità che costituzionale), non potrà che valere in questo caso l'art. 25, comma 2 Cost.;

⁵ Cass. Pen., Sez. III, 28 ottobre 2016, n. 40314.

- anche il riscritto art. 10-*bis*, con la riforma e con l’inserzione del riferimento alle ritenute “dovute” anche se non certificate, avrebbe visto – almeno secondo un orientamento interpretativo ⁽⁶⁾ – incrementata la sua area di tipicità; affermazione che non pare però pienamente aderente al reale, dato che l’art. 10-*bis* veniva già stabilmente applicato dalla giurisprudenza anche in assenza di certificazioni, mediante ricostruzioni surrettizie del fatto che le ritenute fossero state effettuate ⁽⁷⁾.

Come detto, comunque, l’esercizio di applicazione delle regole intertemporali alla normativa penal-tributaria, anche per come risultante dalla riforma del 2015, appare tutto sommato agevole ed esente da criticità. Questo dipende dal fatto che si sia sempre in grado di distinguere normativa sostanziale e processuale, e di applicare quindi a ciascuna il regime intertemporale che le è proprio.

Ma c’è un istituto che, seppur inspiegabilmente, pare suscitare grosse difficoltà di inquadramento dogmatico ed è stato oggetto di recenti tentativi di riforma addirittura per via giurisprudenziale, anziché legislativa: quello della prescrizione.

Istituto che, come è noto, nel diritto penale-tributario non solo non trova una disciplina più favorevole di quella ordinaria, ma trova addirittura una disciplina più rigorosa: non soltanto è riconosciuto valore interruttivo della prescrizione, ai sensi dell’art. 160 c.p., ad atti che tale valore non assumono secondo la disciplina comune, ossia il verbale di constatazione o l’atto di accertamento delle relative violazioni, ma dal 2011 è stato introdotto un aumento indiscriminato di un terzo dei termini prescrizionali dei reati tributari (così il nuovo art. 17, comma 1-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000).

⁶ In questo senso si è pronunciata Cass. Pen., Sez. III, 26 febbraio 2016, n. 7884, che ha desunto da ciò un divieto di applicazione retroattiva. Precedentemente, già la Relazione dell’Ufficio Massimario della Corte di Cassazione sul d.lgs. 158/2015 (Rel. N. III/05/2015, p. 27) si era espressa nel senso di escludere che la nuova formulazione dell’art. 10-*bis* potesse assumere il valore di norma di interpretazione autentica, rappresentando piuttosto un intervento integrativo ed estensivo del precetto incriminatore.

⁷ Per anni la giurisprudenza di legittimità in materia di omesso versamento di ritenute d’acconto ha affermato che la dimostrazione dell’effettuazione della ritenuta poteva essere fornita anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie, ivi compresa la materiale allegazione del modello 770, che avrebbe potuto assumere valenza surrogatoria della certificazione stessa, circa l’effettuazione delle ritenute e la debenza dei versamenti: cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 27479/2014; Cass. Pen., Sez. III., n. 20778/2014; Cass. Pen., Sez. III, n. 19454/2014; Cass. Pen., Sez. III, n. 33187/2013; Cass. Pen., Sez. III, n. 1443/2013. È forse per questo motivo che, con maggiore pragmatismo, la Relazione di primo commento al d.lgs. 158/2015 curata dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento, 8 ottobre 2015, p. 10, ha affermato che la portata della novella sarebbe essenzialmente “probatoria”, nel senso che ne uscirebbe facilitato “*l’assolvimento dell’onere probatorio posto a carico dell’accusa*”, e accreditata “*la tesi che per la prova del reato sarebbe ora sufficiente l’acquisizione della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro*”.

Ciononostante, è a tutti noto come sull'istituto in parola sia intervenuta, in modo piuttosto improvvisto, la sentenza *Taricco* della Corte di Giustizia Europea, affermando qualcosa di profondamente discutibile, ossia che il giudice italiano avrebbe l'obbligo di disapplicare, discrezionalmente e con effetto retroattivo, le norme interne sulla interruzione dei termini prescrizionali, ove queste si rivelino idonee a impedire il perseguimento di un numero "considerevole" di frodi "gravi". Requisiti questi, indeterminati e indeterminabili, che sembrano provenire da una concezione tutt'altro che tassativa del diritto penale, ma fantasiosa, quasi misterica.

In sintesi, la sentenza della Corte del Lussemburgo vorrebbe inoculare nel giudice interno l'idea che 1. la legge penale possa essere modificata *in peius* per via giudiziaria anziché parlamentare, e 2. ciò possa per di più avvenire con effetto retroattivo.

A tacere delle gravi perplessità sulla prima delle due idee (che è in evidente frizione con il principio di legalità e riserva di legge), e soffermandosi solo sulla seconda, che è direttamente toccata dal tema dell'intervento odierno, tutto sembra fondato su un equivoco di partenza, ossia su un errato incasellamento della disciplina sulla prescrizione tra le norme di natura processuale anziché tra quelle di natura sostanziale. Pochi istituti come quello della prescrizione possono testimoniare l'importanza di tenere vivo, chiaro e ben difeso il confine che corre tra diritto sostanziale e diritto processuale, e mai stancarsi di rimarcare che la prescrizione appartiene al primo dei due, al diritto sostanziale.

Per questo la sentenza *Taricco* ha statuito qualcosa di sbagliato e di impraticabile, ordinando di disapplicare retroattivamente contro il cittadino una norma penale sostanziale di favore: qualcosa che contrasta con ogni principio sancito in materia dalla CEDU, dalla Carta di Nizza, dalla nostra stessa Costituzione.

Dopo l'udienza del 23 novembre 2016, ancora si è in attesa che la Corte costituzionale sciolga la propria riserva sulla questione di legittimità costituzionale che le è stata sottoposta al riguardo. Dal momento che la Corte si era già espressa in passato sulla natura sostanziale della normativa in materia di prescrizione⁽⁸⁾, pare possibile confidare in una sentenza di accoglimento, che attivi dunque gli invocati controlimiti costituzionali.

Nell'attesa della decisione, la vicenda *Taricco* appare comunque un'utile dimostrazione di quanto sia importante tenere vivi e fermi i principi in materia di successione di leggi penali nel tempo ricordati in partenza: e guai ad accettare il trascinarsi innaturale di istituti di diritto sostanziale (come la prescrizione) entro il meno garantito terreno del diritto processuale, perché questa ambiguità genera mostri, come quelli che avrebbe ritratto Goya.

⁸ Corte cost., sentenza n. 324 del 2008.

Rappresenta invece un principio di civiltà irrinunciabile, e non inseribile in alcuna forma di bilanciamento o compromesso con altri interessi (tanto più se meramente economico-finanziari), che il cittadino possa sempre autodeterminarsi sulla base di una disciplina penale sostanziale certa e conoscibile.