

CAPITOLO III

IL BENE GIURIDICO TUTELATO

E IL RUOLO DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. La necessità di individuare il bene giuridico oggetto di tutela dei reati tributari – 2. Con particolare riferimento al d.lgs. 74/2000 – 3. Reati tributari, libertà personale e legittima difesa. Sussidiarietà e stretta necessità del diritto penale – 4. Il bene giuridico tutelato – 5. L'interesse fiscale. Solidarietà sociale e dovere tributario – 6. Interesse fiscale e nuovi reati tributari – 7. Dalla tutela di beni alla tutela di funzioni, con particolare riferimento alla funzione di accertamento. Il principio di offensività – 8. Bene giuridico ed interpretazione delle fattispecie di reato in materia fiscale – 9. Uno sguardo all'attuale assetto normativo. La tutela del patrimonio pubblico – 10. Il ruolo del diritto penale nella lotta all'evasione

ABSTRACT: *nel presente capitolo si tenta di individuare con la necessaria precisione il bene giuridico tutelato dal diritto penale tributario. La riforma realizzata con il d.lgs. 74/2000 ha, infatti, segnato una netta rottura con il precedente sistema penal-tributario introdotto dalla l. 516/1982, tentando di ricondurre la materia nella sede naturale del diritto penale, sottraendola in tal modo al particolarismo tipico del diritto tributario. Si è così, abbandonata la tutela della c.d. "trasparenza fiscale", per andare a tutelare gli "interessi fiscali". Quella di interesse fiscale è, però, una nozione dalla valenza interpretativa incerta, che si presta a differenti chiavi di lettura ed apparentemente idonea a giustificare non solo la repressione delle condotte lesive degli interessi patrimoniali dell'erario, ma anche la repressione di condotte lesive della funzione di accertamento.*

1. La necessità di individuare il bene giuridico oggetto di tutela dei reati tributari

Una riflessione sul ruolo che il diritto penale deve rivestire in ambito tributario, nonché sulle categorie ed i principi che dovrebbero orientare le scelte del legislatore, non può che iniziare dall'esatta individuazione del bene giuridico che lo strumento penale è chiamato a tutelare¹. Come detto più volte,

¹ Non è un caso, d'altra parte, che Moccia dedica una parte de "Il diritto penale tra essere e valore..." (cit., 273 ss.) proprio alla materia economica, con particolare riferimento ai reati tributari, sottolineando come "anche per la materia economica è necessario, dunque, procedere all'identificazione dell'effettivo oggetto salvaguardato, per verificare la congruità degli as-

il compito del diritto penale è proprio quello di tutelare beni giuridici che risultino, se non espressamente, per lo meno implicitamente richiamati dal dettato costituzionale. Questo perché con la sanzione penale si va a ledere il più importante dei diritti garantiti dalla Costituzione all'individuo, vale a dire la sua libertà personale e, di conseguenza, una reazione così violenta ed aggressiva da parte dell'ordinamento risulterà giustificata solamente se l'offesa arrecata da questi sia a sua volta lesiva di un bene anch'esso costituzionalmente rilevante. In caso contrario la norma penale non solo sarà difficilmente compatibile con la Costituzione, ma risulterebbe priva di qualsiasi senso di umanità.

Come noto, la teoria del bene giuridico è nata per tentare di arginare la discrezionalità del legislatore in materia penale e, dunque, in materia di libertà personale, tracciando una netta distinzione tra bene tutelato e *ratio legis*, ponendosi in contrasto con la tradizionale concezione metodologica del reato, con la quale, sostanzialmente, poteva giustificarsi qualsiasi scelta incriminatrice².

Nel capitolo introduttivo ci si è soffermati, seppur brevemente, sulla teoria costituzionale del bene giuridico e sulle sue (presunte) insufficienze. Al di là, però, del dibattito dottrinale in materia, che seppure di grande interesse ci porterebbe troppo lontano, proprio sulla scorta di quanto detto sinora si impongono alcune riflessioni.

Prima, però, per maggiore chiarezza, è necessario sintetizzare alcuni concetti già espressi in precedenza:

1) la teoria costituzionale del bene giuridico nasce dalla necessità di vincolare ai valori fondamentali dell'ordinamento le scelte incriminatrici compiute dal legislatore. Una teoria, dunque, che riconoscendo il possibile oggetto della tutela penale nei valori indicati dalla Costituzione, o da essa implicitamente richiamati, tenta di superare la rigida contrapposizione tra giuspositivismo e giusnaturalismo³;

setti di tutela, nel generale contesto assiologico". Come poi sottolineato da altra dottrina, "il problema della ricerca del bene giuridico è stato sentito anche nei confronti del diritto penale speciale. C'è, però, un ramo di esso nel quale il concetto di oggetto giuridico è rimasto sinora nell'ombra, essendo insufficientemente risolto, o, peggio, mal posto, ed è il diritto penale fiscale" (Delogu, *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1965, I, 194 ss.). Come commentato da Delogu, tale lacuna si inquadra nella carenza di sviluppo scientifico che affligge questa parte del diritto, dove sussiste un'evidente sproporzione tra l'importanza che essa ha assunto nell'esperienza giuridica e la sua elaborazione teorica.

² Così, ad esempio, una fattispecie di reato con la quale venga incriminata la condotta di tutti coloro che indossano pantaloni di velluto (non che l'incriminazione dell'omessa vidimazione delle scritture contabili obbligatorie fosse meno stravagante!) risulterebbe gravemente incostituzionale (con l'eccezione, forse, per alcune tonalità di colore).

³ Ancora una volta siamo costretti a procedere per sintesi e semplificazioni, limitandoci a quanto strettamente funzionale alla nostra trattazione, dal momento che una riflessione più approfondita dei temi solo incidentalmente affrontati ci condurrebbe troppo lontano e, so-

2) la certezza del diritto, ancor prima che da un cieco ed integralista rispetto della legge, deve passare attraverso la consapevolezza delle istituzioni circa i compiti che sono chiamate a svolgere nell'ordinamento;

3) il cieco rispetto della legge (compresa la Costituzione), senza la consapevolezza di quanto si sta facendo, ha fatto degradare la legalità in legalismo, con la conseguente, totale, deresponsabilizzazione degli attori del sistema giuridico. È solo, infatti, mettendo le istituzioni davanti ai loro compiti, e facendo ad esse acquisire la consapevolezza di tali compiti, che queste possono assumere la piena responsabilità del loro operato;

Ebbene, i tre punti fondamentali appena sintetizzati devono necessariamente essere cuciti insieme. Possiamo anche ammettere, infatti, che il legislatore sia libero nella scelta del bene giuridico da tutelare penalmente⁴. Ma per poter esercitare appieno un controllo democratico sulle scelte compiute dal legislatore, sia esso politico che giuridico, è necessario che tali scelte vengano

prattutto, distoglierebbe il lettore dalle problematiche che si intendono sottoporre alla sua attenzione. Non è questa, infatti, la sede per riflettere sulla natura giuridica o politica della Costituzione. Ricordiamo, però, in proposito quanto detto da Lupi (Società, diritto e Tributi, cit., 28 ss.), e già riportato in precedenza, secondo il quale “le costituzioni sono le leggi maggiormente soggette all’enfasi politica, morale e ideologica, e contengono riferimenti a valori divergenti, contemperati dal legislatore con margini di scelta politica talmente ampi da sfuggire all’analisi del giurista”. Facendo storcere la bocca a molti, potremmo, dunque, semplificare dicendo che la Costituzione si colloca a cavallo tra la politica ed il diritto, tra l’“anima” ed il “corpo” dell’ordinamento, come una sorta di ghiandola pineale. Attraverso la fase costituente, infatti, la visione (rectius, le visioni) politica di una collettività si traduce in norme giuridicamente vincolanti, sebbene dalla portata particolarmente ampia. Basti pensare al particolare momento storico che ha caratterizzato, in Italia, la fase costituente ed alle forze politiche che vi hanno preso parte. Indubbiamente nella Costituzione politica e diritto, nella loro accezione più alta, si incontrano, tant’è vero che le norme che ne scaturiscono si collocano al vertice della gerarchia delle fonti. A prescindere, infatti, dalla natura che si vuole riconoscere alla Costituzione, tutte le forze politiche presenti nel paese, ad eccezione ovviamente di quelle eversive, nutrono nei confronti di essa un profondo rispetto. Ed è proprio questa riflessione che ci da, forse, maggiormente l’idea dell’importanza della Carta costituzionale. Mentre, infatti, i principi fondamentali di un qualsiasi altro corpo normativo possono essere modificati dal legislatore a suo piacimento, i principi fondamentali della Costituzione possono essere modificati solamente con una rivoluzione, una “rottura” dell’ordinamento, come direbbero i costituzionalisti. Ancora una volta, però, dobbiamo ricordarci come anche la Costituzione non sia stata calata nel nostro ordinamento da un pianeta alieno o non sia promanazione di una qualche divinità, ma il frutto del lavoro degli uomini. E non esiste lavoro degli uomini che non possa in alcun modo essere modificato, come non esiste prodotto degli uomini che debba essere venerato come una sorta di feticcio. Ciò significa che le precisa scelta politico-normativa effettuata in un determinato momento storico, non è detto che debba rimanere immodificata, come se i “padri costituenti” avessero il potere di creare qualche cosa di imperituro.

⁴ Nel capitolo introduttivo si è parlato anche dei limiti della teoria del bene giuridico evidenziati dalla dottrina, nonché delle critiche mosse a tale teoria. Una di queste sottolinea come qualsiasi vincolo posto al legislatore sarebbe antidemocratico e, soprattutto, riconoscerebbe alla Corte costituzionale, organo non rappresentativo, una posizione di supremazia rispetto al Parlamento, organo rappresentativo per eccellenza.

rese esplicite. In tal modo il legislatore è costretto a riflettere attentamente sul significato del proprio operare e a comunicare i risultati di tale riflessione. Se poi a ciò si aggiunge, come già detto nelle pagine precedenti, che le scelte di politica criminale, per poter spiegare efficacemente i loro effetti, devono essere condivise, richiedendo un ampio consenso da parte della collettività, tale consenso non potrà che catalizzarsi attorno ai valori espressi nella Costituzione, e nell'interpretazione che di essi viene data in un determinato momento storico.

L'individuazione del bene giuridico che si intende tutelare ricorrendo alla fattispecie penale, e la sua esplicitazione, non svolgono però solamente un fondamentale ruolo di garanzia, ma rappresentano anche un importante strumento interpretativo. Se infatti, in un diritto penale del fatto, l'integrazione degli elementi costitutivi della fattispecie tipica deve necessariamente portare alla lesione del bene giuridico tutelato, ciò vuol dire che l'interpretazione di quegli stessi elementi deve essere orientata in maniera tale che la fattispecie integrata risulti effettivamente lesiva del bene⁵.

Senza dilungarci oltre, e per calare il discorso direttamente nella materia del diritto penale tributario, anticipando quanto verrà detto tra breve, l'esatta individuazione del bene giuridico tutelato non solo aiuterà il legislatore nelle scelte di politica criminale, in parte anche limitandone la discrezionalità, ma risulterà fondamentale nell'interpretazione della portata applicativa delle fattispecie di reato introdotte e degli elementi costitutivi che le compongono. Così non v'è dubbio che le condotte incriminate debbano risultare lesive, o quantomeno pericolose, per l'interesse fiscale, mentre condotte che lo siano solo in apparenza costituiranno, per l'appunto, ipotesi di ciò che la dottrina appena citata definisce come "tipicità apparente" e, dunque, o non rientrano nell'ambito di applicazione della fattispecie cui generalmente vengono ricondotte, oppure è la stessa fattispecie a risultare illegittima⁶.

È già stato detto più volte come con il d.lgs. 74/2000 il legislatore abbia inteso compiere una rivoluzione che, a prima vista, sembrerebbe avere carattere epocale, procedendo ad un'opera di razionalizzazione e collocando definitivamente la materia del diritto penale tributario nell'ambito del diritto penale classico, «*del diritto penale orientato alla tutela dei beni giuridici e fondamentalmente ispirato al principio di estrema ratio di tutela*», come ricordato da uno dei principali manuali in circolazione⁷.

⁵ Per un approfondimento del tema si rimanda a Stella, *La teoria del bene giuridico e i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, in RIDPP, 1973, 3 ss.

⁶ Così, in materia penal-tributaria, il pensiero corre al problema della rilevanza penale dell'utilizzo delle fatture soggettivamente inesistenti, apparentemente incriminato ai sensi dell'art. 2 d.lgs. 74/2000, di cui si parlerà in seguito, ma in realtà non necessariamente lesivo degli interessi economici dell'erario.

⁷ Musco (a cura di), *Diritto penale tributario*, III ed., Giuffrè, Milano, 2002, nell'introduzione.

2. Con particolare riferimento al d.lgs. 74/2000

Secondo la dottrina da ultimo citata, nella nuova disciplina penal-tributaria, l'individuazione del momento evasivo (peraltro particolarmente qualificato con soglie di punibilità in alcuni casi piuttosto elevate) emerge quale dato determinante ed estremamente significativo in ordine alla scelta compiuta dal legislatore circa l'oggettività giuridica delle fattispecie penali poste a tutela dell'interesse tributario, inteso solamente quale interesse patrimoniale dell'erario alla corretta percezione del tributo⁸.

Ciò non vuol dire, ovviamente, che le condotte incriminate non possano essere lesive anche di beni strumentali intermedi quali, ad esempio, la trasparenza fiscale, oggetto principale di tutela da parte della l. 516/82, ma questo non deve lasciare ingannare in ordine all'oggettività giuridica delle fattispecie che rimane, comunque, ancorata al bene finale. Proprio perché, come già sottolineato in precedenza, in ambito tributario vi è una strettissima relazione tra il dato sostanziale ed il dato procedurale dell'accertamento del tributo e, anzi, il tributo viene essenzialmente costruito essenzialmente in funzione del suo accertamento, si deve evitare di correre il rischio di trasformare la norma penale in un semplice doppione della norma amministrativa posta a tutela dell'attività di accertamento.

Maggiori difficoltà in questo senso si riscontrano in quelle fattispecie che non richiedono il superamento di soglie di punibilità e che, di conseguenza, non implicano il verificarsi di un evento evasivo⁹, come ad esempio accade per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false, di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000 e di emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8. A ben vedere, però, anche se tali fattispecie risultano effettivamente lesive del bene intermedio della trasparenza fiscale e vanno ad ostacolare le funzioni di accertamento, rimangono comunque strettamente collegate al momento evasivo. In tali fattispecie, dunque, l'anticipazione della soglia di tutela al momento della messa in pericolo del bene tutelato risulta del tutto giustificata¹⁰. L'utilizzo o l'emissione di fatture per operazioni inesistenti non

⁸ In realtà, il ragionamento con il quale si dovrebbe procedere sembrerebbe essere proprio l'esatto contrario di quello proposto dalla dottrina citata. Proprio perché, infatti, si ritiene che il bene da tutelarsi, come si dirà nel capitolo successivo, sia rappresentato dall'interesse patrimoniale dell'erario alla corretta percezione del tributo, allora appare giustificato il ricorso a soglie di punibilità che limitino la rilevanza penale delle condotte alle sole lesioni patrimoniali particolarmente significative. Ragionando altrimenti si incappa, infatti, nell'errore tipico legato alla concezione metodologica del reato, di ricavare il bene giuridico dalla struttura della fattispecie, anziché anteporlo ad essa.

⁹ Aldrovandi, *cit.*, 152 ss.

¹⁰ Con particolare riferimento alla problematica rappresentata dai reati di pericolo, si conorda con quanto sostenuto da una parte della dottrina, secondo la quale, "occorre sfuggire alla duplice tentazione di sottovalutare, da un lato, le esigenze garantistiche soddisfatte dal principio costituzionale di offensività e, dall'altro, le ragioni politico-criminali e di

solo risultano condotte strettamente collegate al dato economico dell'evasione delle imposte, ma rappresentano un *prius* necessario delle forme più insidiose di evasione, connotate dal carattere della fraudolenza. Per dare ancor più concretezza all'anticipazione di tutela, il legislatore del 2000 si è, inoltre, premurato di limitare la punibilità alle sole condotte pericolose caratterizzate dal dolo specifico di evadere le imposte che, secondo la citata dottrina (Aldrovandi), svolgerebbe una funzione anche a livello oggettivo nella determinazione dell'idoneità delle condotte medesime al raggiungimento dello scopo prefissatosi dall'agente. Il perseguimento del fine di evadere le imposte consentirebbe, cioè, di avvicinare ancor di più l'evento di pericolo o, volendo, la lesione del bene intermedio rappresentato dalla funzione di accertamento, all'evento di danno. L'offesa al valore intermedio rappresentato dalla funzione di accertamento risulta, allora, meritevole di tutela solo in quanto strumentale all'offesa del bene finale rappresentato dall'interesse alla percezione dei tributi, ma non è da sola in grado di garantire il rispetto del principio di offensività. Questo perché la lesione del bene della trasparenza fiscale costituisce un'offesa troppo legata alla condotta per poter rappresentare un bene giuridico inteso nell'accezione "empirico-fattuale" e non invece "metodologica"¹¹. Senza contare che, come già detto, in materia

tecnica legislativa che fanno apparire in alcuni settori irrinunciabile il ricorso al modello del reato di pericolo astratto" (Fiandaca, Musco, *Diritto penale, parte generale*, VI ed., cit., 206 ss.). Tuttavia, la scelta appare giustificata laddove il legislatore sia in grado di tipizzare in modo pregnante gli elementi che caratterizzano la portata lesiva della condotta pericolosa. Altrimenti, come sottolineato da Gallo (*I reati di pericolo*, in *Foro pen.* 1969, 1 ss.) e da Bricola (voce *Teoria del reato*, cit., 86) si rischierebbe di non punire il fatto, bensì l'autore. Se, infatti, la pericolosità di una determinata situazione viene determinata sulla base di un giudizio esclusivamente prognostico, che collega in termini di probabilità la situazione con il risultato futuro (Palazzo, *Corso di diritto penale. Parte generale*, cit., 78 ss.), non v'è dubbio che tanto più numerosi e precisi siano i dati sulla base dei quali fondare il giudizio prognostico e tanto più preciso sarà tale giudizio. Come sottolineato dalla dottrina da ultimo citata, la formulazione del giudizio di pericolo implica l'utilizzo di tre parametri: la base del giudizio, costituita dall'insieme dei dati fattuali conosciuti; il metro del giudizio, costituito dalle leggi scientifiche o dalle massime di esperienza che, in presenza di una determinata base fattuale, consentono di effettuare una prognosi; ed il grado di giudizio, rappresentato dal *quantum* di probabilità di verificazione del risultato sfavorevole.

¹¹ Aldrovandi, cit., 154 ss. Come di diceva poc'anzi, l'individuazione del bene tutelato prescinde dalla redazione della fattispecie, altrimenti si rischia di individuare *ex post* un bene che giustifichi qualsiasi scelta compiuta dal legislatore. Per quanto riguarda, invece, le fattispecie di reato già introdotte nell'ordinamento, posto che il bene tutelato è soggetto ad evoluzione e adeguamento, senza necessariamente dover modificare la norma, è fuori di dubbio che l'individuazione del bene sia facilitata dalla presenza nella fattispecie di un evento naturalistico che fornisca delle precise indicazioni in tal senso. Così, in relazione ai reati tributari, mentre è fuori di dubbio (come si dimostrerà) che per i reati di evento il bene tutelato è rappresentato dall'interesse patrimoniale dell'erario, per i reati di mera condotta si discute ancora se continui ad essere tutelata anche, o solamente, la c.d. trasparenza fiscale.

di reati tributari, alla lesione del bene intermedio della trasparenza fiscale non segue necessariamente una lesione del bene finale rappresentato dal patrimonio dell'erario.

Il dolo specifico di evasione appare, dunque, lo strumento fondamentale per qualificare il reato come reato di pericolo concreto, rendendo in tal modo le fattispecie aderenti al principio di offensività. L'iscrizione in contabilità di un costo inesistente, così come anche l'emissione di fatture a fronte di operazioni inesistenti, sono tutte condotte che indubbiamente ledono il bene della trasparenza e frustrano la funzione di accertamento, ma per assumere rilevanza penale devono essere connotate da un dolo particolare che orienta tali condotte all'evasione d'imposta. Se, dunque, la condotta, la stessa identica condotta, è volta ad altri fini, pur mettendo in pericolo il bene tutelato, diviene irrilevante per l'ordinamento penal-tributario.

Questo aspetto viene ulteriormente rimarcato dalle disposizioni di cui agli artt. 6 e 9 d.lgs. 74/2000, che stabiliscono l'irrilevanza penale del tentativo in relazione a determinate fattispecie e pongono un limite al concorso di persone nei reati di cui agli artt. 2 e 8 e, pertanto, rafforzano il concetto della rilevanza penale delle sole condotte concretamente evasive.

Ciononostante, la dottrina più o meno unanime ha sottolineato come in alcuni casi le scelte operate dal legislatore del 2000 risultino assolutamente incongruenti. Così, ad esempio, in riferimento alla fattispecie di reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000, si lamenta la mancata previsione di soglie di punibilità, dal momento che dall'esame della relazione governativa emerge in termini piuttosto chiari come il vero obiettivo della fattispecie fosse quello di contrastare una tipologia criminale di spiccata pericolosità rappresentata dalle c.d. "cartiere"¹². La mancanza di soglie di punibilità fa sì che episodi sporadici di emissione di fatture a fronte di operazioni anche solo parzialmente inesistenti (si pensi, ad esempio, alla sovrapprestazione di una prestazione al fine di consentire al destinatario di esporre in contabilità costi parzialmente gonfiati), di esigua rilevanza per il fisco, vengano sanzionati alla stessa stregua di condotte indicative di una notevole capacità criminale. Nell'ambito della stessa fattispecie rientrano, dunque, sia fatti gravi e sia ipotesi bagatellari e questa equiparazione non è giuridicamente accettabile. Le medesime perplessità vengono avanzate anche in relazione alla fattispecie di reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000.

¹² Inevitabile chiedersi, allora, se il legislatore sconti davvero la mancata conoscenza delle categorie della fiscalità, oppure faccia comodo equiparare tutti i fenomeni evasivi, a prescindere dalla loro gravità, per trattarli tutti giuridicamente allo stesso modo.

3. Reati tributari, libertà personale e legittima difesa. Sussidiarietà e stretta necessità del diritto penale

Nelle pagine precedenti, si è ricordato come la sanzione penale, proprio perché lesiva della libertà personale dell'individuo, risulterà giustificata solo se inevitabile, se cioè nessun altro strumento a disposizione dell'ordinamento giuridico sia effettivamente idoneo a contrastare un determinato fenomeno.

D'altra parte, riflettendo sul sistema penale e sul sistema giuridico in generale, non v'è dubbio che uno dei principio cardine sia proprio rappresentato dal principio di proporzione, ed anzi, la proporzione si pone come il nocciolo duro dello stesso concetto di giustizia. Nel tempo e nello spazio non è, infatti, il principio di proporzione a mutare, ma sono solamente i termini di comparazione. Il rapporto in sé rimane immutato.

È proprio questo ciò che lo Stato richiede al cittadino e non si comprenderebbe la ragione del perché il cittadino non possa pretendere dallo Stato altrettanto. Significativo, in proposito, quanto accade in materia di legittima difesa. Il rapporto di proporzione richiesto espressamente dall'art. 52 c.p. tra l'offesa e la reazione non riguarda, infatti, come invece ritenuto dalla dottrina piuttosto risalente, i mezzi a disposizione della vittima e quelli effettivamente utilizzati, come se fosse giustificato l'utilizzo di qualsiasi arma nei confronti del soggetto che sta tentando di impossessarsi del nostro portafogli perché in quel momento non ci sono altri strumenti dissuasivi a disposizione, bensì proprio il bene aggredito rispettivamente dall'aggressore e dalla vittima. Così, non sarà mai giustificato tutelare il patrimonio privando l'aggressore della sua stessa vita, ovvero tutelare il proprio onore mediante un'offesa all'incolumità personale di chi ci ingiuria. È proprio qui che risiede il concetto di autentica proporzione. La proporzione riguarda, infatti, il rapporto tra due beni e tra due soggetti, tra le azioni poste in essere da questi, mentre l'impiego dei mezzi esprime la proporzione, limitatamente ad un solo soggetto, tra i mezzi a disposizione e quelli utilizzati. Ciò significa che per il diritto il rapporto di proporzione deve sempre implicare la relazione, attuale o anche solo potenziale, tra beni e soggetti. D'altra parte, se non vi fosse una pluralità di soggetti in relazione tra loro non avrebbe neanche alcun senso parlare di diritto¹³.

E quanto accade a livello di reati tributari non sembrerebbe poi tanto dissimile. Come si diceva in precedenza, il legislatore avverte in maniera indefinita l'esigenza di tutelare le finanze dello Stato dall'aggressione di non meglio definiti "evasori", e ritenendo erroneamente (*rectius*, facendo finta di ritenere)

¹³ Quando Kant porta alle estreme conseguenze il proprio ragionamento sostenendo la necessità di giustiziare l'ultimo essere umano condannato a morte, tradisce la sua stessa distinzione tra imperativo ipotetico e categorico.

di non avere altro strumento a disposizione se non quello penale, non esita ad utilizzarlo. Perché, però, ci sia un'autentica proporzione tra offesa e difesa, come anche correttamente sottolineato dalla Corte costituzionale, nei reati contro il patrimonio, sebbene contro il patrimonio pubblico, è necessario che la condotta sia connotata da frode e che arrechi concretamente un danno alla persona offesa dal reato¹⁴.

¹⁴ La Corte costituzionale si è più volte occupata della compatibilità con il dettato costituzionale delle fattispecie di reato previste dalla l. 516/1982, come quella di cui all'art. 4, primo comma, n. 7, in cui la punibilità è subordinata ad un'alterazione "in misura rilevante" del risultato della dichiarazione. In relazione a tale fattispecie, infatti, si è lamentato come la lettera della norma non fornisse parametri normativi idonei a consentire l'individuazione di un elemento costitutivo della fattispecie criminosa quel è la rilevanza dell'alterazione relativa al risultato della dichiarazione. Ebbene, a tali censure, la Corte costituzionale ha replicato sottolineando come "ogni frode, realizzata attraverso la dissimulazione di componenti positivi o simulazione di componenti negativi del reddito, tale da alterare il risultato della dichiarazione, è, già di per sé, in quanto almeno potenzialmente lesiva del bene giuridico tutelato, illecita: non può disconoscersi, infatti, che ogni frode, che comunque alteri il risultato della dichiarazione, è idonea a violare il potere di accertamento tributario o la c.d. "trasparenza" della dichiarazione... La "misura rilevante" qui in discussione è, dunque, concetto elastico (quantitativo) che delimita la concreta operatività dell'illecito già tipizzato". Secondo la Corte costituzionale, la misura rilevante costituirebbe una modalità realizzativa di un evento che, però, si è già prodotto. Il disvalore della condotta e dell'evento, cioè, già individuano ed esauriscono il contenuto offensivo del fatto. Inoltre, il Giudice delle leggi rileva come non sia "sufficiente una condotta consistente nel solo omettere la dichiarazione di componenti positivi del reddito e (o) la sola dichiarazione della sussistenza di componenti negativi dello stesso reddito bensì è indispensabile che la condotta in esame si esprima in forme "corrispondenti" a quelle necessarie per integrare le diverse ipotesi di frode fiscale". È solo con una condotta fraudolenta, infatti, che si caratterizza l'intero disvalore offensivo tipico della fattispecie, a prescindere dalla misura rilevante dell'alterazione, altrimenti la fattispecie di reato di cui all'art. 4, n. 7 si andrebbe a sovrapporre, in pratica, alle ipotesi contravvenzionali di cui all'art. 1, comma II, della stessa l. 516/1982. Secondo la Corte costituzionale, dunque, nei reati tributari la condotta, per assumere rilevanza quale delitto, deve necessariamente essere connotata dal carattere della fraudolenza, altrimenti rientrerebbe nella figura del reato contravvenzionale. Ebbene, ricordiamo in proposito come in un'ottica di contrazione dell'area della rilevanza penale, con la riforma del 2000 il legislatore ha optato per eliminare le fattispecie contravvenzionali e limitare la punibilità ai soli delitti. Sembra allora arduo sostenere che ciò sia avvenuto trasformando in delitti le contravvenzioni previste dalla l. 516/1982. Ma la Corte costituzionale dice delle cose interessanti anche in relazione all'elemento soggettivo delle fattispecie in esame, affermando che il carattere fraudolento della condotta un effettivo coefficiente psicologico si avrebbe solo a fronte di una condotta simulatoria o dissimulativa. La citata decisione della Corte costituzionale affronta, pertanto, la problematica del *dolus in re ipsa* di cui ci si è occupati nel primo capitolo ed a cui, pertanto, si rimanda. È solo riconoscendo rilevanza penale alle condotte connotate dal carattere della fraudolenza, infatti, che è possibile riconoscere un coefficiente psicologico effettivo in capo al soggetto agente, superando in tal modo qualsiasi presunzione sia essa semplice che *iuris tantum*. Peraltro, l'interpretazione della fattispecie data dalla Corte costituzionale, rigettando la censura di incostituzionalità, è stata disattesa dalla giurisprudenza (cercare sezioni unite 13954/1990), tant'è che la medesima questione veniva nuovamente portata all'attenzione della Corte medesima che, con la sentenza 35/1991, lamentando il citato atteggiamento giurisprudenziale riconosceva che "l'art. 4, primo comma, n. 7, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, ha continuato a vivere nella realtà concreta in modi incompatibili con gli artt. 3 e 25, secondo

Ma il parallelismo tra la legittima difesa e l'utilizzo dello strumento penale da parte dell'ordinamento offre degli ulteriori spunti di riflessione decisamente interessanti. La situazione di legittima difesa è, infatti, l'unico spazio che lo Stato lascia all'individuo per farsi "giustizia da sé", l'unico spazio lasciato alla giustizia privata. Il rapporto diretto tra due soggetti, senza la mediazione da parte dello Stato, rappresenta la situazione primitiva che, però, oggi viene regolata quantomeno con il principio di proporzione. Nella legittima difesa lo Stato rinuncia ad intervenire, o meglio, prende atto dell'impossibilità di farlo. Anche in tale estrema situazione, però, non si rinuncia al nucleo fondamentale su cui si fonda la giustizia amministrata dallo Stato, su quello che abbiamo definito come il nucleo irrinunciabile ed incomprimibile del concetto di giustizia, vale a dire il rapporto di proporzione, come principio generale dell'ordinamento. Legittima difesa, dunque, come giustizia privata, ma pur sempre giustizia, anche se sommaria ed immediata.

Proporzione ed inevitabilità della reazione sono, dunque, quanto l'ordinamento giuridico richiede al cittadino che non possa ricorrere in giudizio per veder tutelato un proprio bene aggredito e, di conseguenza, in un ordinamento realmente democratico, è anche quanto il cittadino può pretendere dallo Stato nel momento in cui questo esercita le proprie, legittime, pretese punitive. Così come chi aggredisce un bene altrui sa, o dovrebbe sapere, che la reazione della vittima sarà legittima solamente se proporzionata ed inevitabile, chi pone in essere una condotta illecita dovrebbe contare sul fatto che l'ordinamento giuridico lo priverà della libertà personale solamente se il danno da lui arrecato sia di pari grado e l'ordinamento stesso non abbia alcun altro mezzo punitivo a disposizione proporzionato all'offesa. Questo fa parte del "contratto sociale" che lega sia l'individuo allo Stato e sia gli individui tra di loro. Qualsiasi deroga a tali principi introdurrebbe nel sistema delle rotture e degli squilibri che andrebbero a creare condizioni di pericolosa instabilità. Un sistema che dovesse derogare a tali principi sarebbe, infatti, un sistema profondamente ingiusto. Non v'è dubbio, allora, che nel momento in cui, non tanto a livello di singolo, ma a livello di gruppo sociale, la criminalizzazione di determinati comportamenti, ovvero la reazione ad essi, dovesse essere percepita come ingiusta o come eccessiva, ciò rappresenterebbe un grave momento di tensione, come già detto in precedenza in relazione al diritto penale del nemico.

Già la percezione di un'ingiustizia da parte del singolo comporta un elemento di grande instabilità per l'ordinamento, possiamo immaginare quale

comma, della Costituzione". In considerazione di ciò, la Corte concludeva nel senso di non potersi esimere "dal riconoscere la violazione dei parametri costituzionali lamentata dai giudici a quibus" e, quindi, dal dichiarare illegittima la citata norma, "nella parte in cui non prevede che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito debba concretarsi in forma artificiose".

possa essere l'instabilità dovuta dalla percezione dell'ingiustizia da parte di un intero gruppo sociale.

4. Il bene giuridico tutelato

Come già detto più volte, le riflessioni che precedono sembrerebbero in parte aver ispirato il legislatore del 1999. All'art. 9, comma II, della legge delega del 25 giugno 1999, n. 205, dove vengono dettati i criteri guida per la predisposizione del nuovo assetto della tutela penale in materia tributaria, si assume quale obiettivo dichiarato quello di "limitare la repressione penale *ai soli fatti direttamente correlati*, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, *alla lesione degli interessi fiscali*, con correlata *rinuncia alla criminalizzazione delle lesioni meramente "formali" e "preparatorie"*, così come anche di "concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione d'imposta". Obiettivo dichiarato del legislatore è dunque quello di limitare la punibilità ai soli fatti lesivi degli *interessi fiscali*, precisando che non meritano tutela penale le violazioni formali e le condotte meramente preparatorie di fenomeni evasivi. Ebbene, una simile scelta si rifletterà sia nella costruzione delle condotte incriminate, sia anche sull'elemento soggettivo.

Il passo avanti compiuto rispetto al passato è, infatti, almeno sulla carta, notevole. Mentre, la vecchia l. 516/1982, come detto, era posta a tutela della c.d. "trasparenza fiscale", andando a sanzionare penalmente tutte quelle condotte che potessero in qualche modo ledere o porre in pericolo tale bene e, dunque, incriminando anche violazioni di carattere meramente formale, prive di attitudine lesiva nei confronti del patrimonio dell'erario, con il d.lgs. 74/2000 la rilevanza penale viene circoscritta a fatti realmente lesivi degli *interessi fiscali*.

Allo stesso tempo, va però detto che, per lo meno in apparenza, nessuna indicazione proviene dal legislatore circa la necessità che le condotte incriminate siano poste in essere con fraudolenza. Né viene fornita alcuna precisazione circa la portata dell'espressione "interessi fiscali" da cui non si può prescindere nella ricerca del bene giuridico tutelato dalle fattispecie di reato contenute nel d.lgs. 74/2000. Parlare di interessi fiscali, infatti, vuol dire essere ancora eccessivamente generici e circoscrivere solo in apparenza l'ambito di applicazione delle fattispecie, contrariamente, invece, alla volontà espressa dallo stesso legislatore. Non è dato sapere quali siano quegli interessi fiscali cui viene fatto riferimento¹⁵, l'unica definizione fornita dallo stesso legislatore

¹⁵ La genericità del concetto di interessi fiscali fa sorgere il dubbio più che legittimo che il leg-

è in negativo: sappiamo, cioè, come detto poc'anzi, che tra gli interessi fiscali penalmente rilevanti non rientrano la tutela della forma e la punizione delle condotte preparatorie.

Affinché il discorso possa assumere dei contorni più definiti occorre allora delimitarne con sufficiente precisione il significato. È sin troppo evidente, infatti, che, a seconda del significato riconosciuto alla nozione di interesse fiscale, può mutare radicalmente anche il senso della stessa riforma. Come sottolineato in proposito dalla dottrina, «l'abbandono del reato 'ostacolo'..., a vantaggio di una regolamentazione ispirata al principio di necessaria lesività dell'illecito penale, ripropone all'attenzione il tema degli interessi protetti dalla normativa penal-tributaria»¹⁶.

Non ha senso, dunque, parlare di principi fondamentali del diritto penale, come quello di necessaria lesività, se prima non si individua con assoluta precisione il bene giuridico che dovrà risultare leso dalle condotte incriminate. Questa è, però, un'operazione che, come già ricordato più volte, deve precedere la creazione e l'interpretazione delle fattispecie, e non derivare da esse. Occorre, cioè, tenere ben distinte le due funzioni essenziali svolte dal bene giuridico: quale momento fondante della punibilità, e quale canone ermeneutico privilegiato per l'interpretazione delle fattispecie.

Ebbene, nonostante il tentativo compiuto dal legislatore delegante sia assolutamente apprezzabile, la formula utilizzata per limitare al massimo l'area della rilevanza penale risulta ancora troppo vaga e richiede un'ulteriore sforzo interpretativo, altrimenti si rischia di vanificare i buoni propositi che hanno animato la riforma, come poi puntualmente accaduto in occasione delle manipolazioni che nel 2004 e nel 2006 sono state apportate al testo originario.

Non si può allora non concordare con quella parte della dottrina più risalente che ha sottolineato come tutte le volte in cui il diritto penale intende tutelare interessi diffusi, soprattutto di carattere economico, l'offesa tenda a sfocare nei suoi contorni, divenendo sempre più evanescente¹⁷. In teoria, nell'ampia categoria rappresentata dagli interessi fiscali potrebbe benissimo trovare spazio ancora la trasparenza che rappresentava l'oggettività giuridica delle fattispecie di reato previste dalla l. 516/1982, e che si è intesa superare con il d.lgs. 74/2000 anche se, come già detto in precedenza, è lo stesso legislatore ad escluderlo esplicitamente.

islatore sia stato volutamente vago per non scontentare nessuno e non vincolare eccessivamente l'interpretazione delle fattispecie di reato che, dunque, come vedremo, rimangono aperte alle più diverse letture, dettate dalle più disparate ideologie e concezioni del diritto penale e del diritto tributario.

¹⁶ Mangione, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in Musco (a cura di), *Diritto penale tributario*, cit., 13 ss.

¹⁷ Pedrazzi, *Problemi di tecnica legislativa*, in AA.VV., *Comportamenti economici e legislazione penale*, a cura di Pedrazzi, Giuffrè, Milano, 1979, 32 ss.