

I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto

di Giovanni Consolo (*)

Con il formale ingresso nello Statuto dei diritti del contribuente, l'abuso del diritto fiscale beneficerà ora di una compiuta disciplina legislativa che, in punto di punibilità delle condotte, ne sancisce l'**irrelevanza** ai fini delle **leggi penali tributarie** e la **sanzionabilità** in via **amministrativa**. Gli insidiosi spazi d'incertezza che in passato hanno caratterizzato l'intera questione non sembrano però definitivamente scongiurati. Sul **versante amministrativo**, il sistema sanzionatorio delineato dai DD.Lgss. nn. 471 e 472 del 1997 **non** sembra, infatti, garantire l'esigenza di prevedere **risposte** punitive **differenziate** tra **condotte abusive** ed **evasive**. Sul versante **penale**, invece, si pone un delicato problema interpretativo circa il possibile **contrasto** tra la nuova norma statutaria e il principio del "**favor rei**", laddove il D.Lgs. n. 128/2015 sancisce la parziale irretroattività di tutte le disposizioni contenute nell'art. 10-bis dello Statuto.

Sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto fiscale

L'art. 10-bis, comma 13, dello Statuto del contribuente lascia "ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative" alle condotte abusive (1). La scelta adottata dal legislatore delegato è probabilmente figlia del carattere decettivo che connota tali condotte e sembra volta a ripagare gli sforzi che l'Amministrazione finanziaria è chiamata a compiere per il loro smascheramento.

Giova tuttavia rilevare che, così formulata, la disposizione non sembra idonea allo scopo, ma solamente foriera di nuove rilevanti criticità: da un lato, può dirsi tutto ma non certamente che allo stato attuale le condotte abusive (ed elusive in generale) siano da considerarsi "fer-

mamente" sanzionabili (2); dall'altro, omettendo ogni tipo di riferimento a una specifica norma sanzionatoria, il legislatore rimette alla discrezionalità della prassi sia l'individuazione sia l'entità della sanzione da applicare. Peraltro, una condotta meramente inopponibile all'Amministrazione finanziaria e non sanzionata espressamente dal legislatore può dirsi (fiscalmente) inefficace, ma non certamente illecita, tanto più se si considera che l'art. 10-bis sembra configurare, per la sua formulazione, una norma di carattere "procedimentale", che concede particolari poteri al Fisco e che non è idonea a prevedere specifici obblighi dichiarativi in capo al contribuente (3).

Ciò premesso, per indagare oltre sulla (in)fondatezza della scelta legislativa adottata in pun-

(*) *Research Assistant in diritto tributario, Università "L. Bocconi" di Milano*

(1) La nuova norma è stata introdotta nello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212) dall'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015. La nuova disciplina è entrata in vigore il 2 settembre 2015 e, ai sensi dell'art. 1, ultimo comma, del citato Decreto, ha acquistato efficacia a decorrere dal 1° ottobre 2015.

(2) La giurisprudenza (tanto di merito, quanto di legittimità) non ha infatti mai fornito risposte collimanti sul punto; inoltre, come hanno rilevato in precedenti scritti A. Contrino, "Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di 'elusione codificata' e 'abuso/elusione'", in *Riv. dir. trib.*, 2012, pag. 261 ss.; A. Marcheselli, "Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica", in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 1988 ss.; Id., "Elusione, buona fede e principi di diritto punitivo", in *Rass. trib.*, 2009, pag. 401 ss., se, da un lato, sembra possibile affermare che il dovere di

solidarietà di cui all'art. 2 Cost. - per come specificato dall'art. 53 Cost. - imponga di corrispondere il tributo sulla fattispecie elusa, dall'altro, sembra precluso affermare che tale dovere di solidarietà implichi anche il dovere per il contribuente di integrare *contra se* delle disposizioni di legge, in contrasto con il loro significato, con effetti sanzionatori di tipo punitivo in caso di inadempimento.

(3) Come peraltro affermato in passato, per l'abuso del diritto di matrice giurisprudenziale e l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, fra gli altri, da A. Marcheselli, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, cit., pag. 1988 ss. e A. Contrino, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, cit., pag. 261 ss. Nel senso di cui nel testo, quanto al nuovo art. 10-bis, v. M. Beghin, "La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori", in *il fisco*, 2015, pag. 2207.

to di punibilità delle condotte abusive, può essere utile valutare (i) la compatibilità della “nuova” nozione di abuso del diritto con i principi che regolano l’irrogazione di sanzioni tributarie amministrative e (ii) l’idoneità dell’art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 - supponendo (4) che sia questa la norma pensata dal legislatore per sanzionare l’abuso - a “individuare confini ben marcati tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale quanto alle relative conseguenze sanzionatorie, [...]

al fine di correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti”, così come richiesto dall’art. 8 della “Legge delega” e, più in generale, dai principi di proporzionalità e uguaglianza.

Compatibilità con il principio di precisione

La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo-tributario ha condotto ad una “penalizzazione” della disciplina (5); in particolare, un’evidente intersezione con il diritto penale si rinviene nell’art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, che, in punto di applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, richiede il rispetto del principio di legalità e dei relativi corollari. Orbene, se la codificazione dell’abuso sembrerebbe ricomporre - seppur grazie ad una disposizione che in punto di punibilità della condotta è equivoca - la sua potenziale incompatibilità con la riserva di legge, con il divieto di analogia, nonché con il divieto di irretroattività, permane ancora qualche dubbio in merito alla

LA NOVITÀ NORMATIVA

Mancanza di precisione nel delineare l’abuso del diritto

Se da un lato, per specificare la locuzione “operazioni prive di sostanza economica”, il nuovo art. 10-bis dello Statuto del contribuente ricorre ad un’elencazione di **indici indeterminati**, al verificarsi dei quali l’operazione dovrebbe considerarsi abusiva; dall’altro, l’**esimente** delle “operazioni giustificate da **valide ragioni extrafiscali non marginali**” non sembrerebbe permettere di inscrivere la condotta entro limiti d’immediata e univoca interpretazione; invero, le “valide ragioni extrafiscali non marginali”, non essendo puntualmente individuate, finiscono con l’essere rimesse a **valutazioni soggettive di contribuenti e Amministrazione** finanziaria, non necessariamente collimanti.

compatibilità della scelta legislativa con il principio di precisione, data la genericità dei termini adottati dal legislatore nel delineare i confini della figura.

In particolare, se da un lato, per specificare la locuzione “operazioni prive di sostanza economica”, l’art. 10-bis ricorre ad un’elencazione di indici (6), altrettanto indeterminati, al verificarsi dei quali l’operazione dovrebbe considerarsi abusiva; dall’altro, l’esimente delle “operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali”

non sembrerebbe permettere di inscrivere la condotta entro limiti d’immediata e univoca interpretazione; invero, le “valide ragioni extrafiscali non marginali”, non essendo puntualmente individuate, finiscono con l’essere rimesse a valutazioni soggettive di contribuenti e Amministrazione finanziaria, non necessariamente collimanti.

Orbene, il primo quesito da porsi riguarda il modo di concepire il principio di determinatezza; se, cioè, esso richieda la preventiva e dettagliata conoscenza della condotta vietata da parte dei contribuenti; o se, invece, - almeno limitatamente al comparto elusivo - esso possa essere interpretato in modo più elastico.

Una possibile risposta - favorevole a un’interpretazione rigorosa del principio - potrebbe indirettamente trarsi dalla giurisprudenza della Corte EDU, la quale sembra orientata a considerare le sanzioni amministrative tributarie di natura afflittiva-punitiva, ritenendole conseguentemente soggette alla medesima (e più rigorosa) disciplina di quelle penali (7).

(4) Ed invero la norma citata è stata l’unica utilizzata dalla giurisprudenza per sanzionare tanto le condotte “elusive codificate” ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, quanto quelle abusive.

(5) Cfr. in proposito G. Bellagamba, G. Cariti, *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 2011, pag. 349 ss.

(6) E in particolare: (i) “La non coerenza della qualificazione

delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”; (ii) “la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”.

(7) Sulla qualificazione afflittiva delle norme sanzionatorie amministrative-tributarie v., più recentemente, Corte EDU, Nykänen c. Finlandia, 20 maggio 2014. Per alcuni riferimenti bibliografici e giurisprudenziali sul punto v. E. Boffelli, “Principio del *ne bis in idem* nella recente giurisprudenza europea: consi-

In senso contrario, attenta dottrina rileva che escludere *tout court* la sanzionabilità delle condotte abusive sulla base di un'interpretazione rigorosa del principio di determinatezza potrebbe rivelarsi scelta non rispettosa "del principio della proporzionalità della reazione ordinamentale rispetto al disvalore del fatto" (8), posto che sarebbe ormai indubbia (o quantomeno conoscibile da parte di tutti i consociati) la rimproverabilità sul piano giuridico dei comportamenti abusivi.

Tale ultima soluzione sembra la più persuasiva, ma non soltanto per il disvalore insito nella condotta abusiva, quanto soprattutto per l'impossibilità di definire (o codificare) l'abuso del diritto in modo certo e determinato senza destituire la figura dalla funzione che le è propria, ovvero quella di "colpire" operazioni non individuabili *ex ante* dal legislatore (9).

Sanzionabilità amministrativa

La *bagarre* dottrinale e giurisprudenziale degli ultimi anni sulla sanzionabilità delle condotte elusive ha visto numerosi fronti di scontro: uno dei più accesi ha riguardato l'applicabilità a tali fattispecie dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.

LA NOVITÀ NORMATIVA

Criteri di determinazione della sanzione applicabile alle condotte elusive

Poiché il legislatore delegato sembrerebbe aver previsto una sanzionabilità amministrativa "piena" dell'abuso del diritto, la determinazione della sanzione applicabile alle condotte elusive dovrebbe essere operata applicando i **medesimi criteri** ed i **medesimi livelli edittali** dettati dal legislatore in punto di **punibilità delle condotte evasive**. Una tale conclusione suscita però diversi dubbi. Se così è, infatti, in primo luogo, l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente risulterebbe **incompatibile** con il **principio di proporzionalità**; in secondo luogo, essa potrebbe profilarsi in contrasto anche con il principio di **eguaglianza** sancito dall'art. 3 Cost., posto che, se sul piano sostanziale, il legislatore ha affermato l'indipendenza e l'autonomia del divieto anti-abusivo all'interno dell'ordinamento, non sarebbe ragionevole ritenere che, sul piano strettamente sanzionatorio, esso vada accomunato ad altra e distinta condotta quale quella evasiva.

La disposizione in esame è stata infatti eretta da alcuni a colonna portante, di rango legislativo, della necessità di irrogare le sanzioni amministrative, tanto per l'abuso del diritto, quanto per l'elusione codificata *ex art.* 37-bis D.P.R. n. 600/1973 (10). L'art. 10-bis dello Statuto sembrerebbe confermare questa tesi, poiché la scelta legislativa di "mantenere ferma la sanzionabilità amministrativa" lascerebbe (implicitamente) intendere che anche il legislatore fiscale ritiene sanzionabili le condotte abusive/elusive proprio in forza dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.

Occorre però verificare se l'attuale sistema sanziona-

torio tributario-amministrativo sia effettivamente idoneo a operare una graduazione tra condotte evasive ed elusive.

A tal proposito, se i DD.Lgss. nn. 471 e 472/1997 offrono la possibilità di modellare la risposta punitiva dell'ordinamento in base all'effettivo disvalore della specifica condotta abusiva (11), allo stesso tempo, le norme dei citati decreti non consentirebbero di differenziare l'entità della sanzione sul presupposto che ci si trovi di fronte ad una diretta violazione, ovvero ad un semplice aggiramento della normativa tributaria.

derazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria", in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, pag. 1097 ss.

(8) Così A. Giovannini, "La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1827 ss.

(9) A. Gentili, "L'abuso del diritto come argomento", in V. Velluzzi (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012, pagg. 172-178; Id., "Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche", in *Ianus*, 2009, pag. 9 ss.

(10) La clausola antielusiva semi-generale scandita dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 è ora abrogata ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 128/2015. Tale scelta legislativa per-

mette dunque di ritenere definitivamente superato il recente orientamento di legittimità che ha ravvisato due diverse risposte sanzionatorie a seconda che il comportamento da sottoporre a sanzione costituisca una fattispecie rilevante *ex art.* 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (sanzionabile), ovvero fosse ritenuto elusivo poiché contrastante con il principio di divieto di abuso del diritto fiscale (non sanzionabile). Per ulteriori approfondimenti sul punto si rinvia a A. Contrino, loc. ult. cit.

(11) Si pensi, per esempio, all'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 ("Criteri di determinazione della sanzione") e alla graduazione della sanzione prevista nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

Orbene, poiché il legislatore delegato sembrerebbe aver previsto una sanzionabilità amministrativa - si passi il termine - "piena" dell'abuso, la determinazione della sanzione applicabile alle condotte elusive dovrebbe essere operata applicando i medesimi criteri ed i medesimi livelli edittali dettati dal legislatore in punto di punibilità delle condotte evasive.

In sostanza, a fronte di un risparmio d'imposta di uguale ammontare, la risposta dell'ordinamento risulterebbe la stessa, sia che il risparmio fiscale venga conseguito attraverso una condotta evasiva, sia che esso venga realizzato attraverso una condotta abusiva.

Una tale conclusione suscita però diversi dubbi. Se così è, infatti, in primo luogo, l'art. 10-bis risulterebbe incompatibile con il principio di proporzionalità; in secondo luogo, essa potrebbe profilarsi in contrasto anche con il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost., posto che, se sul piano sostanziale, il legislatore ha definitivamente affermato l'indipendenza e l'autonomia (12) del divieto anti-abusivo all'interno dell'ordinamento, non sarebbe ragionevole ritenere che, sul piano strettamente sanzionatorio, esso vada accomunato ad altra e distinta condotta quale quella evasiva (13).

In senso contrario, si potrebbe sostenere che l'*impasse* interpretativa appena tracciata è solo apparente, perché smentita dalla rilevanza, anche penale, delle condotte evasive; il che, in

tesi, dovrebbe bastare a delineare confini ben marcati tra fattispecie abusive ed evasive quanto alle relative conseguenze sanzionatorie.

Tale ipotetica osservazione è però superabile, e ciò per almeno tre motivi.

Il primo è che l'esistenza stessa del doppio binario sanzionatorio in materia penale-tributaria - oggi mantenuto in vita (14) (e ben marcato) dalla Corte di cassazione (15) - impedirebbe di considerare in modo unitario la risposta punitiva apprestata dall'ordinamento contro le condotte evasive solo ed esclusivamente al fine di differenziarle da quelle abusive.

Il secondo è che anche elidendo il doppio binario, ritenendo avvinte da un rapporto di stretta specialità sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie, il problema non sarebbe eliminato, ma solamente circoscritto ai casi in cui il risparmio fiscale realizzato attraverso una condotta evasiva integri una violazione penalmente non rilevante (perché ad esempio "sotto soglia"); altrimenti, invero, una rigida applicazione del principio di specialità permetterebbe di non applicare nei confronti dell'evasore anche la sanzione amministrativa (16).

Il terzo ed ultimo motivo è che, se i recenti approdi giurisprudenziali in tema di *ne bis in idem* c.d. sostanziale (17) - in base al quale non sarebbe possibile irrogare, a carico dello stesso soggetto e per la stessa condotta materiale, una sanzione penale e una sanzione ugualmente af-

(12) A pena di nullità, invero, l'abuso dev'essere accertato con apposito atto impositivo specificatamente motivato.

(13) Prima della riforma del comparto elusivo, le criticità qui evidenziate sono state messe in luce da A. Contrino, loc. ult. cit. Più recentemente, a commento dell'art. 10-bis, sembra condividere le osservazioni qui proposte M. Beghin, loc. ult. cit.; pare invece contrario A. Giovannini, "Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 823 ss.

(14) Come autorevolmente rilevato da A. Marcheselli, "Motivazioni tributarie e 'un morto che cammina': il doppio binario sanzionatorio tributario", in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 2883, "il doppio binario sanzionatorio italiano è un *walking dead*, un morto che cammina" perché in radicale rotta di collisione con la giurisprudenza internazionale più recente in tema di *ne bis in idem* "sostanziale".

(15) Ci si riferisce in particolare alle pronunce della Suprema Corte che ritengono sussistere un rapporto di progressione tra gli artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 e il corrispondente art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997. Cfr., in particolare Cass., SS.UU., 12 settembre 2013, nn. 37424 e 37425, in banca dati *Fisconline* e Cass., 15 maggio 2014, n. 20266, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, pag. 1089 ss. Contro la crisi del principio di specialità in ambito penale-tributario sono piovute numerose critiche in dottrina; senza pretesa di completezza, si segnalano: E.

Marelo, "Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario", in *Riv. dir. trib.*, 2013, III, pag. 269; A. Giovannini, L.P. Murciano, "Il principio del 'ne bis in idem' sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta", in *Corr. Trib.*, 2014, 1548 e più in là nel tempo I. Caraccioli, G. Falsitta, "Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione con decreto delegato n. 74/2000", in *il fisco*, 2000, pag. 9746.

(16) Cfr. sul punto S. Sammartino, "Sanzionabilità dell'elusione fiscale", in *Rass. trib.*, 2015, pag. 403 ss. In via generale dovrebbe infatti prevalere la sanzione penale, poiché connotata da elementi specializzanti quali (i) le soglie di punibilità e (ii) il dolo specifico. Cfr. sul punto, *ex multis*, A. Carinci, "Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema", in *Rass. trib.*, 2015, pag. 499 ss.

(17) Cfr. Corte EDU, Grande Stevens e altri c. Italia, 4 marzo 2014, ricorsi nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18698/10; Corte EDU, 27 novembre 2014, Lucky Dev. v. Sweden, n. 7356/10, nonché CGE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson. Il principio è poi sancito nella legislazione internazionale nell'art. 4 ("Ne bis in idem") del Protocollo n. 7 della CEDU e nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ("Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato").

flittiva (18), ancorché qualificata come amministrativa dall'ordinamento nazionale - dovessero essere formalmente recepiti anche in ambito fiscale, le condotte evasive rischierebbero (19) di andare immuni dalle sanzioni penali tributarie, poiché "la sanzione amministrativa è quella, naturalmente ed ordinariamente, applicata per prima" (20).

Orbene, per scongiurare le perplessità da ultimo rilevate, sarebbe quantomeno necessario stabilire una riduzione della sanzione irrogata nei confronti delle condotte abusive ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.

Così facendo, invero, pur applicandosi sia per le condotte evasive sia per quelle elusive i medesimi criteri di determinazione della sanzione, la risposta punitiva dell'ordinamento nei confronti delle seconde risulterebbe sempre di più lieve entità, sicché: da un lato, sarebbe rispettato il vincolo imposto dal principio di proporzionalità (e dalla delega fiscale) di mantenere ben marcati i confini sanzionatori tra le due figure e, dall'altro, vi sarebbe assoluto rispetto del principio di eguaglianza.

L'irrilevanza penale delle condotte abusive: i profili critici della riforma

Come rilevato all'inizio, con l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, il legislatore espressamente afferma che "le operazioni abusive

LA NOVITÀ NORMATIVA

Punibilità penale

L'art. 10-bis dello Statuto del contribuente dispone che le **operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**. La formulazione dell'art. 10-bis mal si concilia, tuttavia, con l'art. 1 del Decreto "certezza del diritto", il quale sancisce che le disposizioni dell'articolo si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo. Da tale scelta legislativa deriverebbe infatti che il regime di **maggior favore**, ovvero la non sanzionabilità e, dunque, l'irrilevanza penale delle **condotte abusive**, si applicherebbe unicamente a quelle, anche **antecedenti** all'emanazione del **Decreto**, avverso le quali **non** sia ancora stato notificato l'**avviso** di accertamento. Rimarrebbero pertanto **escluse** dall'ambito operativo della norma tutte le **condotte** già oggetto di un **atto impositivo notificato** e potenzialmente ancora oggetto di **procedimenti penali**.

non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie".

La norma sembrerebbe dunque esaurire l'accusa "diatriba" dottrinale e giurisprudenziale affermatasi in punto di punibilità delle condotte elusive ai sensi delle leggi penali tributarie, ripristinando il doveroso rispetto del principio di legalità che governa il diritto penale.

La formulazione dell'art. 10-bis mal si concilia, tuttavia, con l'ultimo comma dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015, il quale sancisce che "le disposizioni dell'articolo [...] si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notifi-

cato il relativo atto impositivo".

Da tale scelta legislativa - che naturalmente involge il principio di retroattività delle disposizioni più favorevoli al contribuente - deriverebbe infatti che il regime di maggior favore, ovvero la non sanzionabilità e, dunque, l'irrilevanza penale delle condotte abusive, si applicherebbe unicamente a quelle, anche antecedenti all'emanazione del Decreto, avverso le quali non sia ancora stato notificato l'avviso di accertamento. Rimarrebbero pertanto escluse dall'ambito operativo della norma tutte le condotte già oggetto di un atto impositivo notificato e potenzialmente ancora oggetto di procedimenti penali.

Una tale conclusione sembra però inaccettabile, non solo alla luce l'art. 2, comma 2,

(18) Il carattere afflittivo sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie risulta: (i) dal loro grado di estrema severità (un esempio può proprio essere l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 in forza del quale "[...] si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito"), nonché (ii) dalla stessa disciplina positiva del D.Lgs. n. 472/1997, che recepisce al suo inter-

no principi ed istituti tipici del diritto penale.

(19) Rischio che diverrebbe concreto se la giurisprudenza dovesse stabilire che la *ratio* sottesa alle sanzioni penali è identica a quella delle sanzioni amministrative, ovvero, punire il trasgressore così da produrre un effetto deterrente-dissuasivo al compimento di atti illeciti.

(20) Così A. Carinci, loc. ult. cit.

c.p., ma anche alla luce del principio costituzionale di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. (21), posto come vincolo - atto a evitare di punire una persona per un fatto che chiunque altro, dopo l'entrata in vigore della nuova legge, può commettere impunemente - non solo per il giudice, ma anche per il legislatore ordinario.

Con riferimento al caso in esame, infatti, non sembrerebbero potersi applicare deroghe all'art. 2, comma 2, c.p., poiché ammesse solo se finalizzate alla tutela di interessi di particolare rilevanza costituzionale, ovvero se improntate al principio di ragionevolezza (22).

L'immanenza del *favor rei* - tanto nell'ordinamento italiano, quanto in quello dell'Unione

Europea (23) - sembrerebbe tuttavia permettere di interpretare la norma in esame nel senso, costituzionalmente conforme, di ritenere esclusa dall'operatività dell'art. 1, ultimo comma, D.Lgs. n. 128/2015 la disposizione riguardante l'irrilevanza penale dell'abuso.

Per fugare ogni dubbio sulla questione - ma anche per adempiere al doveroso proposito legislativo di creare certezza nei rapporti tra Fisco e contribuenti - sarebbe comunque auspicabile un ulteriore intervento legislativo, finalizzato a chiarire che la disposizione che sancisce l'irrilevanza penale dell'abuso dev'essere considerata esclusa dal regime di parziale irretroattività dell'art. 10-bis dello Statuto.

(21) Cfr. Corte cost., 23 novembre 2006, n. 394.

(22) Per riferimenti bibliografici e giurisprudenziali sul punto v. C. Pecorella, "Art. 2", in E. Dolcini, G. Marinucci (a cura di), *Codice penale commentato I*, Milano, 2011, pagg. 68-69.

(23) La tutela del principio del *favor rei* trova riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: CGE, 3 maggio 2005, C-387/02, C-391/02, C-403/02, Berlusconi c. altri, par. 68-69, in *Cass. pen.*, 2005, pag. 2764.