

**RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO E PROCEDURA PENALE**

Anno LVIII Fasc. 2 - 2015

ISSN 0557-1391

Giovanni Paolo Accinni

---

**DISASTRO "AMBIENTALE" ED  
ELUSIONE FISCALE: DUE  
PARADIGMATICI ESEMPI DI  
SOSTANZIALE VIOLAZIONE DEL  
PRINCIPIO DI LEGALITÀ**

---

Estratto



Milano • Gluffrè Editore

DISASTRO "AMBIENTALE" ED ELUSIONE FISCALE:  
DUE PARADIGMATICI ESEMPI DI SOSTANZIALE VIOLAZIONE  
DEL PRINCIPIO DI LEGALITÀ

*Abstract*

Disastro "ambientale" ed elusione fiscale costituiscono due paradigmatici esempi di come l'esigenza di tutela della collettività possa determinare parte della giurisprudenza ad allontanarsi dal primato del principio di legalità. Si ripropongono così come "eccezionali" fattispecie che vengono assunte ad illecito penale in assenza dei caratteri di tipicità (così il disastro "ambientale" se ricondotto nell'alveo del disastro innominato), o che siano ritenute illecito penale sulla sola scorta di un mutamento giurisprudenziale *in malam partem* (come nel caso dell'elusione fiscale).

*"Environmental" Disaster and Tax Avoidance:  
Two Paradigmatic Examples of Substantial Violation of the Principle  
of Legality*

*Abstract*

*"Environmental" disaster and tax avoidance are two paradigmatic examples of how the need to protect the community may lead part of the case-law to distance itself from the principle of legality. These "exceptional" types of offences are considered to be crimes even in the absence of specific law provisions (as in the case of "environmental" disaster, which is subsumed into the category of "unidentified" disaster), or as a result of an overruling in malam partem (as in the case of tax avoidance).*

SOMMARIO: 1.1. Il disastro “ambientale” difetta degli elementi costitutivi della fattispecie di disastro innominato e non giustifica la possibilità di accertamenti arbitrari di un delitto oggi considerato “eccezionale”. — 1.2. La fattispecie di disastro “ambientale” quale primo esempio, quindi, di sostanziale violazione del principio di legalità a sanzionare condotte di per sé normativamente prive di tutela penale. — 1.3. La nuova fattispecie di cui all’art. 452-*quater* c.p. quale tentativo di formalizzazione del disastro “ambientale” e quale riconferma della sua precedente impossibilità a poter valere quale “altro disastro” di cui alla vigente fattispecie delittuosa dell’art. 434 c.p. — 2.1. Il fatto di “elusione fiscale” non è previsto come penalmente rilevante da una norma di legge. — 2.2. Mutamento giurisprudenziale *in malam partem*, ovverosia la “criptoretroattività” della responsabilità penale personale nel caso della ritenuta rilevanza penale della condotta di “elusione fiscale” quale secondo esempio di sostanziale violazione del principio di legalità. — 2.3. Il nuovo schema di decreto legislativo recante “*disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*” quale possibile argine ad ulteriori e future derive di applicazioni “creative”.

1.1. *Il disastro “ambientale” difetta degli elementi costitutivi della fattispecie di disastro innominato e non giustifica la possibilità di accertamenti arbitrari di un delitto oggi considerato “eccezionale”.* — Le reazioni dell’opinione pubblica (ed anche di alcuni esponenti delle Istituzioni) alla recente sentenza della Suprema Corte di Cassazione sul noto caso “Eternit” riportano d’attualità i temi connessi al difficile compito cui è chiamata la magistratura penale, costituzionalmente deputata all’attuazione imparziale della legalità, ma nella realtà odierna destinataria di richieste sempre più intense di tutela di diritti diffusi, la cui percezione ha visto negli ultimi anni un notevole incremento nella sensibilità sociale. Come pure ha avuto modo di osservare autorevole dottrina, in ragione di siffatta allargata domanda di tutela, il giudice penale ha subito una sorta di modificazione nel proprio abito mentale per cui “*non è più solo quella dell’autoritas legislativa la voce che ascolta, ma anche quella delle rationes sociali che ormai egli avverte direttamente o nella migliore delle ipotesi mediate dalla Costituzione e dall’interpretazione di essa, naturalmente evolutiva*” (1).

È così favorita una trasformazione sostanziale del giudice penale da soggetto istituzionalmente chiamato ad utilizzare la pena nei limiti che gli sono imposti, a soggetto che, in forza di un’investitura sociale (o, più correttamente, “popolare”), assume la veste di fautore di politiche criminali che vanno ben oltre il c.d. *law enforcement*. È dunque oggi insito nello stesso ruolo di giudice penale il rischio di derive verso (quello che è stato efficacemente descritto) “*il polo di un autoritarismo bene intenzio-*

---

(1) PALAZZO, *Il giudice penale tra esigenze di tutela sociale e dinamica dei poteri pubblici*, in *Cass. pen.*, 2012, p. 1613.

nato" (2), ma che assume comunque gli inaccettabili contorni dell'arbitrarietà, essendo lo stesso dettato da un'incrementata permeabilità a supposte esigenze di tutela la cui smaterializzazione è ormai fisiologicamente connessa alla loro estesa dilatazione e conseguente trasfigurazione in veri e propri valori culturali. Allentando il proprio legame con l'*imperium* legislativo una parte del potere giudiziario sembrerebbe quindi voler poter trovare la propria rinnovata legittimazione nelle esigenze sociali di tutela emergenti con l'inevitabile conseguenza di vere e proprie "fughe in avanti" e "sconfinamenti" del proprio potere nelle sfere esclusive di quello legislativo, in un percorso di trasformazione (spesse volte perfino inconsapevole) da soggetto imparziale protagonista della legalità a soggetto "coinvolto".

In siffatta quanto mai abnorme evoluzione dell'approccio ai temi di maggiore attualità sociale non possono allora che rinvenirsi elementi di elevata criticità, atteso che la lesione del principio di stretta legalità è nella più parte dei casi formalmente "giustificata" dall'invocazione di diritti fondamentali di rango costituzionale cui si vorrebbe "ceduto il passo" per sacrificare altrettanti diritti fondamentali (e pure di rango costituzionale) propri dell'imputato (3). Ed uno dei precipui riferimenti del momento è, in particolare, quello al diritto alla salute che in numerosi e recenti casi è stato più volte dichiaratamente utilizzato quale diritto *passerpartout* per giustificare una giurisprudenza più "creativa" che estensiva, ossia improntata a (soli) pretesi criteri di maggiore giustizia.

Occorre allora liberare il campo dall'equivoco in cui si ricadrebbe laddove si ritenesse siffatto diritto, per quanto fondamentale (e certamente degno di protezione), slegato dagli altri diritti che pure trovano affermazione nella Costituzione. Non potrebbe insomma farsi ricorso al diritto alla salute allo scopo di superare altri diritti pure fondanti il nostro ordinamento quale, *in primis*, proprio quello rinvenibile nel principio di legalità che equivale a dire primato della legge nel momento del giudizio.

Il giudice penale dovrebbe muovere semmai nel senso di operare un bilanciamento di interessi in gioco: l'interesse sociale ad evitare, per quanto possibile, che si verificino conseguenze dannose per la salute umana (da una parte) e la necessità di assicurare che il giudizio penale si svolga nel rispetto delle garanzie che la Costituzione riconosce agli imputati e cioè, in primo luogo, il rispetto della legge (dall'altra parte). L'impossibilità di eludere siffatto bilanciamento è stata (per ciò stesso) affermata di recente

---

(2) PULITANO, *Fra giustizia penale e gestione amministrativa: riflessioni a margine del caso Ilva*, in *Dir. pen. cont.*, 2013, 1, p. 53, e *Id.*, *Crisi della legalità e confronto con la giurisprudenza*, in questa *Rivista*, 2015, p. 42.

(3) FLORA, *I vincoli costituzionali nella interpretazione delle norme penali*, Relazione al Convegno *Il volto costituzionale del diritto e del processo penale*, Ferrara, 18/19 gennaio 2013, in *Dir. pen. cont.*, 2013, 4, p. 45.

anche dalla Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi in ordine alla legittimità costituzionale del decreto c.d. "salva Ilva". I Giudici costituzionali hanno infatti riconosciuto la possibilità di sottoporre a bilanciamento il diritto alla salute (da cui deriva il diritto all'ambiente salubre), negando (così) che esista una gerarchia tra i diritti fondamentali per cui alcuno possa restare annichilito per la prevalenza di altri: *"tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri"* (4).

Il Giudice delle leggi ha invero escluso la possibilità che *"l'aggettivo «fondamentale» contenuto nell'art. 32 Cost. [possa considerarsi] rivelatore di un «carattere preminente» del diritto alla salute rispetto a tutti i diritti della persona"*, ancora soggiungendo come neppure la definizione data dalla stessa Corte *"dell'ambiente e della salute come «valori primari» (sentenza n. 365 del 1993) implica una «rigida» gerarchia tra diritti fondamentali"* (5).

Nemmeno il richiamo al diritto costituzionale alla tutela della salute potrebbe insomma legittimamente consentire al giudice di eludere un altro principio di eguale rango, ossia il principio di legalità previsto dall'art. 25 della Costituzione. L'interpretazione delle norme, che costituisce l'essenza stessa dell'attività giurisdizionale (e quindi anche del diritto vivente), vede dunque nel principio di legalità la riconferma del proprio limite invalicabile: il libero convincimento del giudice non può in nessun caso travalicare la fattispecie penale normativamente descritta. Per dirla con le parole di uno dei più noti esponenti dell'ermeneutica filosofica, *"il compito dell'interpretazione è la concretizzazione della legge nel caso particolare, cioè l'applicazione. Certo si verifica così un perfezionamento creativo della legge, che è riservato al giudice, il quale però è sottomesso alla legge esattamente come ogni altro membro della comunità giuridica"* (6). Invocare il diritto alla tutela della salute previsto dall'art. 32 della Costituzione come se si trattasse di un *"diritto tiranno"* (secondo l'espressione della Corte Costituzionale) in grado di abrogare ogni altro diritto fondamentale di rango costituzionale è pertanto operazione retorica certo destituita di ogni fondamento e già stigmatizzata dalla Consulta.

Le tensioni di insicurezza collettiva tipiche dell'odierna società del rischio e dovute al timore (spesso irresponsabilmente ingenerato senza

(4) Cfr. Corte Cost., 9 maggio 2013, n. 85, in *Cass. pen.*, 2013, p. 3089.

(5) *Ibidem*.

(6) Così testualmente GADAMER, *Verità e metodo*, Milano, 1972, p. 382. Cfr. anche TARUFFO, *La valutazione della prova. Prova libera e prova legale. Prove e argomenti di prova*, p. 428, in *Quaderni del CSM*, pubblicati sul sito internet del Consiglio Superiore della Magistratura: [www.csm.it](http://www.csm.it).

fondamento) dell'immanenza di rischi irreparabili per beni individuali fondamentali non possono in alcun caso legittimare una giurisprudenza penale legislativa che si spinga ben oltre i limiti delle fattispecie tipiche, colmando pretesi vuoti normativi con riletture "creative" con cui si finisce per privilegiare una pretesa "giustizia sostanziale" in luogo dei limiti imposti dal diritto penale e connaturati alla sua stessa fisiologica frammentarietà. Allorquando la legge risponde, anziché al principio di legalità, alla paura della gente, finisce per essere sospinta in direzioni sbagliate e di indubbia (oggettiva) pericolosità (7). Meglio allora preoccuparsi di liberare dalle paure (specie se prive di reale fondamento) che sostituire le stesse infondate (e solo emotive) paure alle evidenze. Viceversa, l'iperattivismo giudiziario comporterebbe inevitabilmente la già descritta "duplice lesione del paradigma dello Stato di diritto: da un lato il ribaltamento della gerarchia delle fonti, dato che la ponderazione consiste nella scelta dei principi costituzionali volta a volta ritenuti più 'pesanti' di altri e, dall'altro, la violazione della separazione dei poteri a causa dell'indebito ruolo creativo di diritto di fatto assegnato alla funzione giudiziaria" (8).

Emblematico del carattere di inconciliabilità del conflitto esistente tra le tensioni di insicurezza collettiva esistenti a livello di opinione pubblica e l'illegittimità dell'invocato intervento penale è quindi, *in primis*, l'ipotesi del disastro c.d. "ambientale" (o "tecnologico") considerato pretesamente consumato a cagione della sistematica realizzazione di attività produttive a c.d. "rischio consentito" (e perciò pienamente lecite) in ragione della loro ponderata utilità strategica, economica e sociale. Proprio rispetto a siffatte ipotesi di disastro "ambientale" e "tecnologico" si è infatti riscontrato (quello che è stato efficacemente definito) un "trasformismo definitorio ed applicativo" (9) della fattispecie di disastro innominato che si pone in relazione direttamente proporzionale all'*horror vacui* percepito dalla magistratura penale (soprattutto di merito) al cospetto di istanze di giustizia sociale sempre più forti.

Ecco che la fattispecie di disastro "ambientale" è allora divenuta (per così dire) "terreno di battaglia" in cui si vorrebbe vedere consumato il conflitto tra diritto positivo e giustizia sostanziale, così come di recente avvenuto proprio nel caso della nota vicenda c.d. "Eternit", secondo una contrapposizione che non è sfuggita allo stesso Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione, che (in quella medesima vicenda proces-

---

(7) Cfr. SUNSTEIN, *Il diritto della paura. Oltre il principio di precauzione*, Bologna, 2010, *passim*.

(8) FERRAJOLI, *La giurisdizione, le sue fonti di legittimazione e il suo futuro*, in AA.Vv., *Il ruolo del giudice nel rapporto tra i poteri*, Milano, 2013, pp. 41-42.

(9) FORZATI, *Irrelevanza penale del disastro ambientale, regime derogatorio dei diritti e legislazione emergenziale: i casi Eternit, Ilva ed emergenza rifiuti in Campania. Lo stato d'eccezione oltre lo stato di disastro*, p. 8, in *Dir. pen. cont.*, 11 marzo 2015.

suale) ha anzi concluso la propria accurata requisitoria ponendosi una serie di interrogativi sul ruolo del diritto e su quale debba essere il compito del Giudice nei casi in cui applicare il diritto non significhi “fare giustizia”. Testualmente: “*piegare il diritto alla giustizia oggi può fare giustizia, ma è un precedente che domani produrrà mille ingiustizie [...] il giudice deve sempre tentare di calare la giustizia nel diritto [...] ma quando il giudice è posto di fronte alla scelta drammatica tra diritto e giustizia non ha alternativa. E un giudice sottoposto alla legge, tra diritto e giustizia deve scegliere il diritto*” (10).

Un'affermazione che introduce proprio all'ulteriore riflessione in tema di disastro “ambientale” e cioè a dire quella concernente la stessa possibilità di ricondurre siffatta ipotesi al paradigma normativo di cui all'art. 434 c.p. In proposito bene anzi premettere da subito che se è vero che siffatta norma ha valenza “residuale” (facendo la stessa espresso riferimento ad ogni “*altro disastro*”), è non meno vero che al tassativo paradigma normativo di quella norma possano essere (comunque) ricondotti i soli comportamenti riferibili ad una nozione unitaria e predefinita di disastro. Si intende che non potrebbe in alcun modo essere pretermessa la necessità che la previsione di cui all'art. 434 c.p. possa essere interpretata cogliendo con sufficiente precisione la sua portata applicativa. Donde, appunto, l'obbligata rispondenza ad una definizione unitaria e sufficientemente precisa del disastro c.d. “innominato”.

Breve: il profilo modale tipo dell'offesa previsto dall'art. 434 c.p. non potrebbe essere superato, eluso o travalicato, antepoendosi all'esigenza di certezza della norma penale quello della tutela dei già ricordati beni primari della salute e dell'ambiente. Ed allora, il disastro c.d. “innominato” non può che presentare le stesse connotazioni materiali dei disastri nominati di cui al capo 1 del titolo VI del codice penale: connotazioni materiali che si caratterizzano sia per una concentrazione spaziale e (soprattutto) temporale dell'evento, che per la puntualità e individualità dell'evento stesso (11). Soltanto quindi in ragione di una mal interpretata apparenza di maggiore “flessibilità” della nozione di disastro innominato, la giurisprudenza (sia di merito che di legittimità) ha invece in tempi (solo) più recenti fatto applicazione di siffatta norma rispetto a fattispecie del tutto diverse da quelle che potessero essere anche solo immaginabili all'epoca di reda-

---

(10) Cfr. IACOVIELLO, Requisitoria d'udienza in data 19 novembre 2014, p. 25, in *Dir. pen. cont.*, 21 novembre 2014. In proposito si veda anche GATTA, *Il diritto e la giustizia penale davanti al dramma dell'amianto: riflettendo sull'epilogo del caso Eternit*, *ivi*, 24 novembre 2014.

(11) Cfr. GARGANI, *La protezione immediata dell'ambiente tra obblighi comunitari di incriminazione e tutela giudiziaria*, in VINCIGUERRA-DASSANO (a cura di), *Studi in memoria di Giuliano Marini*, Napoli, 2011, pp. 422-423.

zione del codice penale (12). Nella più recente evoluzione giurisprudenziale si sono così assunte posizioni che vorrebbero possibile ricondurre al paradigma legale del c.d. "disastro innominato" ex art. 434 c.p. anche fattispecie concrete consistenti in una progressiva compromissione dell'ambiente che si sia sviluppata in un assai prolungato lasso di tempo secondo una considerazione unitaria ed indistinta di singoli micro-eventi.

Si tratta più precisamente di un orientamento che ha preso le proprie mosse a partire dagli anni '80 a far tempo dalla sentenza di legittimità sul noto caso dell'ICMESA di Seveso (13) ed in cui la nozione di "altro disastro" (in precedenza oggetto esclusivamente di solo sporadiche applicazioni (14)) è stata riportata (per così dire) "a nuova vita" nella sua "rinnovata" veste di disastro "ambientale" (o "tecnologico") (15). A partire da siffatto momento si possono infatti rinvenire diversi precedenti giurisprudenziali in tema di "disastro innominato" che attengono (pur tuttavia) alla differente fattispecie di cui all'art. 437 c.p. nella sua forma aggravata (16).

La stessa appena ricordata sentenza di legittimità pronunciata nel caso "Seveso" concerneva invero la differente ipotesi di disastro conseguente ad omissione dolosa di cautele antinfortunistiche di cui all'art. 437 c.p. ed in cui la diversa fattispecie di cui all'art. 434 c.p. era stata (appunto) ritenuta assorbita, in forza del principio di specialità. Un precedente che, per vero, non solo non attiene strettamente alla disposizione di cui all'art. 434 c.p., ma che risulta pure riferito ad un incidente chiaramente identificabile nei suoi contorni spazio-temporali, nonché nelle sue modalità di verifica, secondo una situazione dunque (appunto) ben differente rispetto a quella successiva e relativa al petrolchimico di Porto Marghera che concerneva invece una pretesa fattispecie di disastro a c.d. "formazione progressiva" in un prolungato arco temporale (17).

È stato quindi ritenuto che con siffatta sua successiva pronuncia la

---

(12) Cfr. GARGANI, *ult. op. cit.*, p. 418 e ss. e BATTAGLINI-BRUNO, *Incolunità pubblica (delitti contro la)*, in *Noviss. Dig. it.*, VIII, Torino, 1962, p. 556, che rinvia a sua volta a *Relazione Ministeriale*, parte II, p. 224.

(13) Cass. pen., Sez. IV, 23 maggio 1986, in *Riv. it. med. leg.*, 1989, p. 652.

(14) Cfr. Cass. pen., Sez. II, 8 giugno 1954, *Pulvirenti*, in *Giust. pen.*, 1954, p. 998; Cass. pen., 3 giugno 1955, *Artano*, in *Giust. pen.*, 1955, p. 726; Cass. pen., Sez. IV, 9 aprile 1965, *Collalto*, in *CED Cassazione* n. 99818; Cass. pen., Sez. IV, 23 febbraio 1981, *Schweitzer*, in *Riv. pen.*, 1992, p. 185.

(15) Cfr. PERINI, *Rischio tecnologico e responsabilità penale*, in *Rass. it. crim.*, 2002, pp. 389 e ss. in cui si individuano i casi di Seveso e Porto Marghera quali veri e propri *leading cases* nel settore della c.d. responsabilità penale per il tipo di produzione.

(16) Cfr. Cass. pen., Sez. I, 9 luglio 1990, in *Cass. pen.*, 1992, p. 664; Cass. pen., Sez. IV, 16 luglio 1993, n. 10048, in *Mass. pen. cass.*, 1994, 2, p. 30; Cass. pen., Sez. I, 20 aprile 2006, n. 20370, in *Cass. pen.*, 2007, p. 2503.

(17) Cfr. Cass. pen., Sez. IV, 17 maggio 2006, n. 4675, in *Cass. pen.*, 2009, p. 2837.

Suprema Corte abbia (per la prima volta) dato apertura all'ambito applicativo della disposizione del capoverso di cui all'art. 434 c.p., nel senso di ammettere la sussumibilità nell'ipotesi delittuosa di disastro innominato anche di ipotesi di lento e progressivo inquinamento di matrici ambientali, quale conseguenza di una lecita attività industriale protrattasi per decenni. Il carattere del tutto innovativo così riconosciuto a siffatta sentenza sarebbe perciò dirompente, perché le consentirebbe di poter essere assunta (dalle più recenti sentenze in materia di disastro innominato) quale "stella polare" che sarebbe da seguirsi ogniqualvolta ci si abbia a confrontare con una contaminazione storica frutto di un'attività antropica protrattasi nel tempo.

Un precedente che è già invero stato (sia pur a torto) ritenuto come in grado di "inaugurare" quell'indirizzo giurisprudenziale e che ora si vorrebbe poter consolidare; donde la necessità di poter più compiutamente verificare quale davvero (e più correttamente) fosse (in quel caso specifico) l'ipotesi concreta di preteso disastro "ambientale" cui oggi (impropriamente) si vorrebbe poter riconnettere il significato di "incarnazione del Verbo".

Si deve allora (intanto) rammentare che nel processo relativo al petrolchimico di Porto Marghera erano state oggetto di specifica contestazione due distinte ipotesi di "disastro innominato" colposo ex art. 449 c.p.: la prima riguardante il c.d. "disastro interno" allo stabilimento, riferito cioè all'esposizione dei lavoratori a sostanze chimiche che ne avrebbero provocato conseguenti decessi e lesioni; la seconda avente ad oggetto il c.d. "disastro esterno", diversamente riferito alla situazione di inquinamento ambientale dei siti su cui insisteva il petrolchimico, nonché di quelli prossimi allo stesso e delle falde acquifere, delle acque lagunari e dell'atmosfera; sicché solo questa seconda imputazione aveva per effettivo oggetto un disastro "ecologico" in senso stretto.

Per quanto concerne la prima contestata ipotesi di "disastro interno", vi è invece che il Tribunale di Venezia (18) aveva mandato assolti gli imputati per insussistenza dell'elemento soggettivo colposo delle condotte poste in essere sino al 1973, e per insussistenza del fatto per le condotte tenute in epoca successiva a siffatta data, con una pronuncia che ha poi trovato conferma anche nei due successivi gradi di giudizio.

Nell'esaminare siffatta specifica contestazione (di disastro "interno" e non "esterno") la Suprema Corte di Cassazione, sia pure nell'ambito di un *obiter dictum* (19), aveva invero ritenuto di non condividere la tesi del

---

(18) Trib. Venezia, Sez. I, 29 maggio 2002, (per estratto) in *Riv. giur. amb.*, 2003, pp. 119 e ss., con nota di CENTONZE-D'ALESSANDRO.

(19) Come invero statuito dagli stessi giudici di legittimità a pagina 188 della propria sentenza, in mancanza di specifica impugnazione della sentenza di primo grado nella parte in

giudice d'appello secondo cui ai fini della configurabilità del disastro innominato sarebbe necessaria la verifica di un macroevento che presenti cioè caratteristiche omogenee ai disastri c.d. "tipici" (20). Specificamente, i giudici di legittimità avevano inteso operare un distinguo tra il disastro innominato e "quegli eventi" (ossia gli eventi di disastro espressamente tipizzati dal legislatore) che "sono [invece] caratterizzati da un fatto tipico che si esaurisce di per se stesso [...] in un arco di tempo assai ristretto e con il verificarsi di un evento di grande evidenza immediata (il crollo, il naufragio, il deragliamento ecc.)".

Discostandosi dunque dalla posizione assunta dalla Corte d'Appello di Venezia, la Suprema Corte è venuta ad affermare che il disastro innominato potesse "realizzarsi in un arco di tempo anche molto prolungato, senza che si verifichi un evento disastroso immediatamente percepibile e purché si verifichi quella compromissione delle caratteristiche di sicurezza, di tutela della salute e di altri valori della persona e della collettività che consentono di affermare l'esistenza di una lesione della pubblica incolumità" (21).

Per quanto (al contrario) concerne la seconda accusa di disastro "ecologico" (c.d. "esterno") ai sensi degli artt. 434 e 449 c.p. (costruita cioè in termini di ipotesi disastro innominato colposo a formazione progressiva

---

cui aveva ritenuto insussistente l'elemento soggettivo del reato di c.d. "disastro innominato interno", "la statuizione sull'esistenza del disastro innominato interno formulata dai primi giudici — assoluzione con la formula « perché il fatto non costituisce reato » — deve ritenersi definitiva". Ne segue allora che le considerazioni spese dalla Corte in tema di "disastro innominato interno" si rivelano del tutto prive di alcuna reale efficacia precettiva nella concreta vicenda ivi sottoposta ad esame, ponendosi appunto alla stregua di mere considerazioni dialettiche di natura incidentale. (cfr. Cass. pen., Sez. IV, 17 maggio 2006, n. 4675, cit., p. 2837).

(20) In particolare, la Corte d'Appello ha poi ritenuto condivisibile (in termini generali) il percorso argomentativo seguito dal Giudice di primo grado, testualmente soggiungendo come in siffatte ipotesi non possa "prescindersi dunque da una situazione fattuale di danno, si dice un macroevento di danno, che deve concretamente sussistere ed individuarsi, sia un incendio che devasta quanto incontra, sia il naufragio di una nave, la caduta di un aeromobile, il deragliamento di un treno, il crollo di un edificio, o quant'altro abbia appunto queste caratteristiche che i casi tipici individuati dal legislatore fanno cogliere"; cfr. Corte d'Appello Venezia, 15 dicembre 2004, con nota di PIERGALLINI, in *Riv. dir. proc. pen.*, 2005, p. 1670. La pronuncia assolutoria in tema di disastro c.d. "interno" è stata poi confermata anche in sede di legittimità.

(21) Gli stessi giudici di legittimità hanno quindi ritenuto che una situazione siffatta sarebbe comunque riconoscibile alla stregua del macroevento costituente l'evento disastroso "purché si precisi che la compromissione di cui trattasi [...] può avere caratteristiche di durata che non richiedono il verificarsi di un evento eccezionale dotato di caratteristiche di immediatezza. Del resto non tutte le ipotesi di disastro [...] hanno le caratteristiche cui la Corte di merito sembra fare riferimento (per es. la frana — art. 426 — può consistere in spostamenti impercettibili che durano anni; l'inondazione può consistere in un lentissimo estendersi delle acque in territori emersi)".

e pretesamente realizzatosi nelle aree esterne al perimetro del petrolchimico in decenni di gestione del predetto sito da parte delle società chimiche che ivi si erano avvicendate), la sussistenza oggettiva del preteso fatto di disastro "ecologico" era stata esclusa sin dalla decisione del Tribunale con un accertamento che ha poi avuto conferma anche nel giudizio della Corte e quindi nell'ultimo grado di giudizio.

Insomma, nelle sentenze di merito e di legittimità intervenute nella vicenda del petrolchimico di Porto Marghera non vi è nessuna effettiva considerazione (neppure quale affermazione a titolo di *obiter dictum*) da cui si possa effettivamente desumere (o argomentare) che la fattispecie concreta ivi contestata (ossia di progressiva e lenta compromissione delle matrici ambientali circostanti il predetto sito produttivo) possa essere davvero mai stata sussunta nell'ipotesi di reato di "disastro innominato". Le affermazioni della giurisprudenza (già sinteticamente richiamate) in ordine alla fattispecie di reato di cui all'art. 449 c.p. in combinato disposto con l'art. 434 c.p., sono limitate all'esclusiva ipotesi di disastro "interno", consistito nell'esposizione dei lavoratori a sostanze dannose da cui siano poi derivate patologie e decessi. Sarebbe allora errato riconoscere alla vicenda processuale di Porto Marghera il carattere di *leading case* anche rispetto a fattispecie concrete diverse, e cioè a dire di preteso disastro "ecologico" a formazione progressiva, e che (al contrario) non hanno mai ricevuto alcun reale riconoscimento in quel caso. Eppure, proprio sulla scorta di siffatta pronuncia, sono poi state (inopinatamente) "legittimate" alcune successive incursioni della magistratura in tema di disastro ambientale (22) che hanno così "*plasmato, secondo l'esigenza storica del mo-*

---

(22) Così la sentenza pronunciata dalla Corte d'Assise di Chieti, che, appunto richiamando la pronuncia resa nel procedimento avente ad oggetto le vicende del Petrolchimico di Porto Marghera, è giunta a riconoscere la sussistenza dell'ipotesi di "disastro ambientale" sulla scorta della mera contaminazione di matrici ambientali scaturente da attività industriale protrattasi in un lungo arco temporale (Ass. Chieti, 2 febbraio 2015, n. 2, in *Dir. pen. cont.*, 9 febbraio 2015, in particolare a p. 182). A valere quale ulteriore esempio vi è poi la sentenza *Tamoil* che, pur non espressamente richiamando la pronuncia "Porto Marghera" (ma invero quella relativa al c.d. "disastro Seveso"), giunge ad individuare la sussistenza del disastro innominato in un'ipotesi appunto di contaminazione "storica" delle matrici ambientali risalente agli anni '60 (cfr. Trib. Cremona, Uff. G.I.P., 18 luglio 2014, pp. 335 e ss., inedita). Quale altro esempio di pronuncia che ha riconosciuto la sussistenza di un disastro innominato in ipotesi che contemplano in realtà (oltre al danno alle matrici ambientali) la causazione di lesioni e/o (addirittura) di morti quale conseguenza delle condotte di inquinamento ascritte agli imputati, non può essere omissis il riferimento alla pronuncia *Eternit*, che pure espressamente richiama quella di Porto Marghera (cfr. Cass. pen., Sez. I, 19 novembre 2014, n. 1292, *ivi*, 24 febbraio 2015); né potrebbe omettersi un riferimento al pure noto decreto di sequestro preventivo emesso dal G.I.P. presso Tribunale di Savona nella vicenda *Tirreno Power* (Trib. Savona, Uff. G.I.P., Dott.ssa Fiorenza Giorgi, Decreto di sequestro preventivo in data 11 marzo 2014, *ivi*, 8 maggio 2014). Di analogo tenore è la sentenza del Tribunale di Barcellona Pozzo di Gotto - Ufficio G.I.P., Dott.ssa Anna Adamo, n. 36 in data

mento, i confini di un reato che non c'è" (23), e perciò impropriamente colmando quello che al contrario era un evidente vuoto legislativo. Un rinnovato sconfinamento dunque dalla propria funzione che dovrebbe poter restare invece circoscritta all'applicazione di una legge (24) e che non sia un'inaccettabile interpretazione estensiva o creativa "travisata" da diritto vivente (25).

1.2. *La fattispecie di disastro "ambientale" quale primo esempio, quindi, di sostanziale violazione del principio di legalità a sanzionare condotte di per sé normativamente prive di tutela penale.* — La nozione di disastro "ambientale" così come realmente declinata dalla sentenza della Suprema Corte di Cassazione nella vicenda "Porto Marghera" (e dalle pronunce di merito che ne sono seguite con riguardo, peraltro, a fatti materiali neppure perfettamente sovrapponibili) non pare poter correttamente corrispondere ai profili oggettivi davvero sottesi alla stessa *ratio* della disposizione di cui all'art. 434 c.p., tanto da eccedere perfino i precisi canoni ermeneutici forniti dalla pure nota pronuncia della Corte Costituzionale n. 327 in data 1 agosto 2008 che, pur non avendo dichiarato l'incostituzionalità della norma, ne ha comunque dettato l'unica interpretazione compatibile con una lettura costituzionalmente orientata (26).

La stessa ritenuta non incostituzionalità in sé della previsione non

---

11 marzo 2013, *ivi*, 9 dicembre 2014. Parzialmente difforme è invece la recente sentenza pronunciata dal Tribunale di Rovigo in data 31 marzo 2014, Arrighi, *ivi*, 16 ottobre 2014, in cui la sussistenza del disastro ai sensi dell'art. 434, comma 2 c.p. è stata esclusa e la responsabilità dichiarata ai sensi del primo comma.

(23) FORZATI, *Irrilevanza penale del disastro ambientale, regime derogatorio dei diritti e legislazione emergenziale: i casi Eternit, Ilva ed emergenza rifiuti in Campania. Lo stato d'eccezione oltre lo stato di disastro*, cit., p. 8.

(24) Cfr. GIUNTA, *I contorni del disastro «innominato» e l'ombra del «disastro ambientale» alla luce del principio di determinatezza*, in *Giur. cost.*, 2008, p. 3541, secondo cui "l'applicazione giurisprudenziale dell'art. 434 c.p. alla materia ambientale [finisce] per dar vita alla creazione giurisprudenziale di un tipo delittuoso non previsto dalla legge". Analogamente, PIERGALLINI, *Danno da prodotto e responsabilità penale. Profili dogmatici e politici criminali*, Milano, 2004, p. 289 e MARTINI, *Il disastro ambientale tra diritto giurisprudenziale e principi di garanzia*, in *Leg. pen.*, I, 2008, p. 342.

(25) Riguardo al quadro legislativo italiano in materia ambientale, v. GIUNTA, *Il diritto penale dell'ambiente in Italia: tutela di beni o tutela di funzioni?*, in questa *Rivista*, 1997, p. 1102.

(26) Prima della richiamata sentenza della Corte non erano mancate in dottrina (addirittura già in fase di approvazione del codice penale) autorevoli voci che avevano sollevato forti perplessità rispetto alla costituzionalità della norma in questione. In particolare, la previsione di "altro disastro", nel suo tentativo di adeguare il livello di tutela alle necessità della vita moderna pulsante di sempre nuove attività, sarebbe caratterizzata per essere "di una elasticità e una indeterminatezza tale, peraltro, che ha fatto dubitare, persino durante i lavori preparatori, della sua compatibilità con il principio di stretta legalità (artt. 1 c.p.). Oggi [peraltro], assunto quel principio a rigido principio dell'istituzione (art. 25 comma 2), i dubbi

significa infatti la riconducibilità della fattispecie di disastro “ambientale” nel paradigma normativo tassativamente previsto dalla norma, ma (assai più semplicemente ed all’opposto) la rilevata assenza di impossibilità che della stessa norma (art. 434 c.p.) possa essere proposta un’interpretazione non contrastante con la costituzione a chiara riconferma dunque dell’anzidetto necessario carattere di “omogeneità” del disastro innominato rispetto ai disastri c.d. “tipici”.

Invero, la previsione normativa di “altro” disastro si connota (come pure ben noto) per una condotta criminosa idonea a cagionare un danno di rilevanza tale da comportare la messa a repentaglio della pubblica incolumità, caratterizzando la fattispecie sotto un duplice profilo: quello quantitativo (o dimensionale), perché la condotta deve essere tale da poter provocare eventi di portata eccezionale e di proporzioni non comuni cui susseguano danni di rilevante gravità, e quello qualitativo perché l’evento eccezionale verificatosi deve essere idoneo a provocare un concreto pericolo per la vita e/o l’incolumità fisica di un numero indeterminato di persone (27). Parimenti noto che, al momento della redazione del codice penale, la fattispecie delittuosa di disastro “innominato” fosse stata inserita in chiave sussidiaria ed integrativa (28).

Giova tuttavia porre in chiara evidenza che se, da un lato, la natura sussidiaria della disposizione di cui all’art. 434 c.p. consente di sussumervi ipotesi non tipizzate nelle disposizioni precedenti del titolo VI capo I, del codice penale; dall’altro lato — come pure osservato dalla Consulta nella richiamata sentenza del 2008 — non consente di farvi rientrare fatti che non presentino caratteri di stringente omogeneità (negli anzidetti termini di caratterizzazione della fattispecie) con le predette disposizioni, al solo scopo di rendere punibili condotte che altrimenti non troverebbero tutela nell’ordinamento penale (29).

Per vero, la Corte Costituzionale, nel rigettare la questione di incostituzionalità della disposizione sollevata con due distinte ordinanze dal Giudice dell’Udienza Preliminare del Tribunale di Santa Maria Capua Ve-

---

sarebbero certamente tanto più fondati e rilevanti”; cfr. MARINUCCI, *Crollo di costruzioni*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962, p. 411.

(27) Cfr. per tutti CORBETTA, *Delitti contro l’incolumità pubblica*, in MARINUCCI-DOLCINI (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, Vol. II, Tomo I, Padova, 2003, pp. 630 e ss.

(28) Con l’espresso fine di “colmare ogni eventuale lacuna che di fronte alla multiforme varietà dei fatti possa presentarsi nelle norme [...] concernenti la tutela della pubblica incolumità [...] specie in vista dello sviluppo assunto dalla attività industriale e commerciale” (in *Relazione del Guardasigilli al progetto definitivo al codice penale*, pp. 224-225).

(29) Come invece parrebbe sostenere RAMACCI, *Il « disastro ambientale » nella giurisprudenza di legittimità*, in *Ambiente&Sviluppo*, 2012, p. 723. *Contra* VERGINE, *Il disastro ambientale: l’involuzione interpretativa dell’art. 434 c.p. (parte prima)*, in *Ambiente&Sviluppo*, 2013, p. 534.

tere (30) (in riferimento agli artt. 24, 25, comma 2 e 27 della Costituzione (31)), non ha mancato di precisare come la mera rilevata omogeneità tra disastro innominato e disastri tipici non sia neppure sufficiente, essendo altresì necessario poter ricondurre il fatto ad una figura *generale ed unitaria* di “disastro”, perché solo così sarebbe possibile colmare il concetto di alterità insito nella locuzione “altro” disastro contenuta nella disposizione di cui all’art. 434 c.p. (32). Con la fondamentale conseguenza che “l’«altro disastro», cui fa riferimento l’art. 434 cod. pen., è un accadimento sì diverso, ma comunque omogeneo, sul piano delle caratteristiche strutturali, rispetto ai «disastri» contemplati negli altri articoli compresi nel capo relativo ai «delitti di comune pericolo mediante violenza»” (33). In termini ancora più espliciti la Consulta ha quindi (anche) affermato che per poter superare il dubbio di costituzionalità della norma occorre delineare una concezione unitaria di disastro attraverso l’analisi d’insieme dei delitti compresi nel capo I del titolo VI del codice penale. Insomma, la Corte Costituzionale, recependo quanto già affermato dalla più autorevole dottrina, ha voluto fornire all’interprete gli strumenti per poter delimitare il perimetro di tipicità entro il quale poter far rientrare le ipotesi delittuose qualificate come “altro” disastro con il chiaro intento di evitare che si incorresse (altrimenti) in indebite interpretazioni della norma e si potesse quindi concretizzare il rischio di far rientrare nell’alveo di pretesa tipicità della predetta disposizione fatti che, pur riscuotendo allarme sociale, non abbiano (tuttavia) espressa tutela normativa all’interno del diritto penale (34).

---

(30) Si osservi in proposito che, come pure recentemente precisato dall’allora estensore della stessa sentenza della Consulta, il giudice rimettente la questione di costituzionalità non aveva peraltro neppure formulato alcuna richiesta esplicita di esame in tema di sussumibilità del disastro ambientale nell’ambito del disastro innominato; cfr. FLICK, *Parere pro veritate sulla riconducibilità del c.d. disastro ambientale all’art. 434 c.p.*, in *Cass. pen.*, 2015, p. 6. Lo stesso giudice remittente aveva infatti concentrato la sollevata questione innanzitutto sulla censurata violazione della riserva di legge ex art. 25, comma 2 Cost., ritenendo che “la descrizione del comportamento di rilevanza penale usualmente designato dall’elaborazione dottrinale e giurisprudenziale come «disastro innominato» non sia conforme al principio di tassatività della fattispecie che codesta Corte ha più volte ritenuto compreso nella portata della riserva assoluta di legge in materia penale”; cfr. ordinanza di rimessione del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, 12 dicembre 2006.

(31) Invero, la questione di costituzionalità è stata sollevata in principalità rispetto all’art. 25, comma 2 Cost., mentre la conseguente violazione degli artt. 24 e 27 Cost. è stata argomentata dal giudice *a quo* solo nella parte motiva delle ordinanze di rimessione.

(32) Cfr. CIGLIA, nota a Corte Cost., 1 agosto 2008 n. 327, in *Riv. giur. amb.*, 2009, p. 339.

(33) Cfr. GIUNTA, *I contorni del «disastro innominato» e l’ombra del «disastro ambientale» alla luce del principio di determinatezza*, cit., p. 3543.

(34) Si veda in particolare MILOCCO, nota a G.I.P. Tribunale Santa Maria Capua Vetere, 8 novembre 2004, in *Riv. giur. amb.*, 2005, p. 888 che già paventava il rischio che la giurisprudenza potesse dilatare troppo i contorni del disastro “innominato”.

Come confermato dalle stesse più recenti parole dell'allora estensore di quella sentenza: *"il ricorso al criterio della omogeneità fra la condotta e l'evento dell'altro disastro di cui all'art. 434 c.p. e la condotta e l'evento dei disastri nominati del capo I del titolo VI è essenziale per legittimare una ricostruzione interpretativa del primo, la quale giunga a risultati accettabili per la precisione della norma e quindi per il rispetto del principio di precisione e tassatività"*. Non senza poi subito soggiungere anche che *"il riferimento all'omogeneità costituisce un passaggio determinante della valutazione operata dalla sentenza n. 327 del 2008 della Corte Costituzionale"* (35).

Alla luce delle suesposte considerazioni emerge allora con carattere di immediata evidenza il profilo di censurabilità di (almeno) alcuni dei passaggi argomentativi della recentissima sentenza Eternit (che pure ha connotazioni fattuali del tutto specifiche ed a sé stanti anche rispetto alla vicenda veneziana di cui, pur tuttavia, riproduce le testuali parole e senza tenere in conto quelle espresse dai Giudici delle leggi). Per quanto qui solo più interessa vi è infatti che, pur a voler ammettere (proprio come ripete la Suprema Corte nella vicenda di Casale Monferrato) che anche fenomeni non immediatamente percepibili e protrattisi per lungo tempo possano integrare la fattispecie di cui all'art. 434 c.p., resterebbe (comunque) ancora irrisolto il problema relativo alla diffusività delle immissioni contaminanti, che, per rispettare il criterio di "stringente omogeneità" invece imposto dalla Consulta, deve potersi manifestare con straordinaria rilevanza, a non porsi in termini altrimenti eterogenei rispetto alle altre previsioni normative del Titolo VI, Capo I, c.p.

In altre parole, se è di subitanea percezione che da una frana deriva un'imponente e incontrollabile caduta di enorme quantità di terra, così come da un'inondazione deriva un'imponente ed incontrollata diffusione di acqua (si pensi al "Vajont" o anche a "Chernobyl", quali esempi di sicuro disastro), certo meno immediatamente manifesto (e sicuro) è il carattere di imponenza e diffusività delle ipotesi di disastro "ambientale" provocato da un lento e progressivo rilascio di sostanze nocive nelle più disparate matrici ambientali (36).

---

(35) FLICK, *Parere pro veritate*, cit., p. 22.

(36) Qual è la soglia quantitativa della contaminazione/inquinamento per la rilevanza penale di un disastro? Qual è il criterio unificatore di condotte diverse per tempi e spazi e ciascuna, in sé considerata, irrilevante? In base a cosa tali condotte potrebbero essere riconosciute causative di un pericolo per la pubblica incolumità? Un argomento di carattere sistematico che concorre a fondare le conclusioni rappresentate (nel senso di escludere la possibilità che disastri ambientali possano ritenersi consumati anche attraverso la sommatoria di plurimi micro-eventi) è fornito dalla disposizione di cui all'art. 2.2., lettera c) del d.P.R. 17 maggio 1988, n. 175. Siffatto provvedimento (che dà attuazione alla direttiva CEE n. 82/501, c.d. Direttiva Seveso) e il relativo Decreto di applicazione (d.P.C.M. 31 marzo 1989) contengono infatti norme concernenti i rischi di incidenti rilevanti connessi a determinate

In siffatte ipotesi quel carattere di straordinarietà (suscettibile di consentire di ricondurre il fatto ad una figura davvero generale ed unitaria) che caratterizza tutte le altre ipotesi di disastro, anche se prive di immediata potenza dirompente e (in ipotesi) realizzatesi mediante processi "lenti e silenti" (37), rischia invero di smarrirsi fino ad annullarsi.

Si intende che per quanto la causa possa essere lenta, deve (in ogni caso) provocare un "macroevento" ed invero il contesto di omogeneità risiede (*in primis*) nella struttura tradizionale del reato di evento, sicché la dimensione tipica del risultato causale non potrebbe essere manipolata; viceversa, l'ipotesi si caratterizzerebbe (solo) per il suo diverso carattere di "eterogeneità" rispetto alle altre ipotesi di disastro normativamente previste e rischierebbe di collocarsi perfino al di fuori dell'offesa dei disastri di "comune pericolo". All'assenza di prospettiva eziologica rischierebbe cioè di potersi poi accompagnare (allora) anche quella del comune minimo di offensività (38): anziché un disastro accertato come consumato si rischierebbe così di poter sanzionare fatti di semplice contaminazione-inquinamento, magari neppure di per sé illeciti. Né potrebbe mai fare comunque difetto (pena un'ulteriore indebita dilatazione del concetto di altro disastro) anche il requisito della incontrollata portata espansiva che deve poter invece caratterizzare (anch'esso) tutti i fenomeni che si vogliono poter correttamente ricondurre al disastro.

Di più (e meglio), perché se anche fosse mai astrattamente ipotizzabile che pure fenomeni di contaminazione che si siano realizzati mediante processi "lenti e silenti" possano dar luogo a quel fenomeno di incontrollata portata espansiva richiesto dalla fattispecie di disastro, affinché il reato

---

attività industriali e aventi conseguenze lesive per l'uomo e per l'ambiente. Per quanto qui più rileva la richiamata disposizione di cui all'art. 2.2. descrive l'incidente rilevante quale "un avvenimento quale un'emissione, un incendio o un'esplosione di rilievo connessi ad uno sviluppo incontrollato di un'attività industriale che dia luogo ad un pericolo grave, immediato o differito, per l'uomo, all'interno o all'esterno dello stabilimento, e per l'ambiente e che comporti l'uso di una o più sostanze pericolose"; cfr. RIONDATO, *Profili penali della normativa sul rischio di incidente rilevante connesso ad attività industriali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, II, 1989, pp. 1050 e 1065.

(37) In merito alla necessità di un carattere di straordinaria portata espansiva del disastro cfr. Cass. pen., Sez. IV, 30 novembre 2012, n. 46475, in *Guida dir.*, 2013, 2, p. 88 (s.m.), secondo cui l'evento disastro deve essere "fortemente connotato sul piano naturalistico e contrassegnato da forza distruttiva di dimensioni assai rilevanti". In maniera ancor più esplicita si veda poi Cass. pen., Sez. IV, 14 marzo 2012, n. 18678, in *Foro it.*, 2012, 537, ove testualmente si afferma che "per la corretta configurabilità del reato di disastro innominato [...] si deve essere al cospetto di un evento distruttivo di proporzioni straordinarie, anche se non necessariamente immani, atto a produrre effetti dannosi gravi, complessi ed estesi.". Conf. Cass. pen., Sez. III, 16 gennaio 2008, n. 9418.

(38) Cfr. FORZATI, *Irrilevanza penale del disastro ambientale, regime derogatorio dei diritti e legislazione emergenziale: i casi Eternit, Ilva ed emergenza rifiuti in Campania. Lo stato d'eccezione oltre lo stato di disastro*, cit., p. 19.

possa riconoscersi sussistente occorrerebbe ancora (ed in ogni caso) che le singole condotte causative del macroevento siano autonomamente qualificabili come illecite (39).

È invero di intuitiva evidenza che singole condotte di per sé lecite, considerate cumulativamente e in astrazione rispetto allo specifico periodo temporale in cui si siano dipanate, non potrebbero essere considerate idonee a realizzare quello stesso "macroevento" che deve poter invece caratterizzare la nozione di disastro normativamente prevista quale grave delitto (40). Vi è poi che laddove si volesse ricostruire il disastro innominato mediante singoli micro-eventi, quale prodotto di condotte lecite diluite in un lungo lasso temporale, si finirebbe per scontrarsi con l'ulteriore ed inaccettabile incoerenza di dover ritenere addebitabile siffatto disastro ai molteplici soggetti che nel corso degli anni abbiano posto in essere i singoli micro-eventi secondo una non accettabile "logica dell'indistinto". Non si può infatti non osservare che una siffatta "*lettura unitaria*" dei predetti micro-eventi comporterebbe un inesorabile quanto inevitabile livellamento e conglobamento dei piani delle responsabilità individuali con l'evidente conseguenza della violazione (anche) del principio costituzionale della personalità della responsabilità penale. Ed infatti le singole condotte verrebbero "*sradicate*" dal loro contesto spazio-temporale e "*artificiosamente e indistintamente assemblate in una macro-condotta, che si presta a fungere da 'volano' ed amplificatore delle multiformi potenzialità e*

---

(39) A tale specifico riguardo giova segnalare che nel nostro ordinamento il contemporaneo della tutela dell'ambiente con quello della libertà individuale è assegnato ad una specifica tipologia di reati ambientali che risultano integrati dalla violazione delle specifiche disposizioni imposte dalla pubblica amministrazione. Ne consegue che "*la subordinazione della liceità penale del comportamento a una valutazione di merito della pubblica amministrazione lascia desumere che, a giudizio del legislatore, si tratta di condotte che risultano astrattamente pericolose per il bene finale, nella misura in cui disattendono le modalità di svolgimento, ritenute dalla pubblica amministrazione necessarie al contenimento della loro pericolosità in concreto*" (GIUNTA, *Il diritto penale dell'ambiente in Italia*, cit., pp. 1110-1114, *passim*). Ne consegue che, anche a volersi ammettere la possibilità che la fattispecie di disastro ambientale possa risultare integrata dalla sommatoria di plurime micro-condotte, occorrerebbe comunque che ciascuna di esse sia contraria al disposto amministrativo vigente tempo per tempo perché altrimenti si utilizzerebbero quale "componenti" del preteso disastro micro-condotte perfettamente lecite nel momento in cui poste in essere (e financo dotate di specifica autorizzazione amministrativa): condotte cioè sfornite di alcun carico di offensività secondo una valutazione della stessa pubblica amministrazione nel momento in cui realizzate.

(40) Se venisse (diversamente) attribuita penale rilevanza a singoli microeventi frazionati nel tempo, e di per sé leciti, si giungerebbe all'assurda conseguenza di far rientrare nel concetto di disastro anche il comportamento di colui che, per più decine d'anni, si fosse adoperato per togliere un mattone al giorno da un edificio sino allo smantellamento finale dell'immobile (cfr. GARGANI, *Reati contro la pubblica incolumità, Reati di comune pericolo mediante violenza*, in GROSSO-PADOVANI-PAGLIARO (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, Vol. IX, Tomo I, Milano, 2008, p. 181, nota n. 52).

*reciproche combinazioni applicative insite nelle clausole generali di cui agli artt. 40/2 e 113 c.p.*" (41).

In una siffatta fallace prospettiva resterebbe manifesta la necessità di spersonalizzare le singole condotte e considerarle come un'unica ed indistinta macro-condotta quale pretesa espressione di una generale politica d'impresa protrattasi per un prolungato arco di tempo: ecco quindi che, seguendo una tale (pur erronea) impostazione, il vero soggetto autore delle condotte unitariamente considerate finirebbe per essere la sola persona giuridica titolare (senza soluzione di continuità) dell'attività d'impresa e non certo le singole persone fisiche succedutesi negli anni all'interno dell'organizzazione aziendale che resterebbero nel processo alla mera stregua di "ostaggi processuali" (42). Si tratterebbe dunque di una deriva interpretativa incompatibile con i principi di rango costituzionale di legalità e colpevolezza ed in cui si pretenderebbe di poter muovere un rimprovero penale nei confronti di singoli soggetti, persone fisiche, che (addirittura a prescindere dal loro effettivo contributo causale consapevole) sarebbero chiamati a rispondere di un evento ritenuto "disastroso" del tutto imprevedibile, non essendo neppure conoscibile (al momento del fatto) il precetto penale pretesamente violato (43).

Coerentemente, già la stessa Corte Costituzionale pronunciata nel 2008 non fa dunque "proprio e non condivide (oltretutto in difetto di una richiesta esplicita di esame sul punto da parte del giudice rimettente)

---

(41) GARGANI, *ult. op. cit.*, pp. 181-182.

(42) In proposito si rammenta la censura mossa dal Tribunale di Venezia alla formulazione dell'accusa di disastro ambientale c.d. "esterno" elevata nei confronti di tutti gli imputati nel già richiamato processo di Porto Marghera e che aveva ben colto l'erroneità di siffatta impostazione proprio con riferimento al principio di personalità tipico della responsabilità penale. In particolare, nella citata sentenza del Tribunale di Venezia si osservava testualmente che "prima ancora di essere infondata in fatto [...], impostata su premesse interpretative non corrette, l'imputazione in tema di "disastro innominato colposo" (c.d. "ecologico"), finisce per portare con sé accuse indifferenziate, non sempre compatibili col principio di personalità della responsabilità (penale). Strumento di questa discutibile operazione interpretativa [...] è il costante riferimento dell'accusa a una nozione di disastro (ecologico) "permanente" nel quadro di un modello unitario, concorsuale (nella forma colposa, ex 113 c.p.) per omissione, che assume la centralità della mancata bonifica di siti contaminati da terzi antecessori in antica data" (p. 487).

(43) Del tutto differente è invece il caso relativo alle attività di smaltimento illecito di rifiuti realizzate da associazioni per delinquere: si tratta infatti di condotte sistematicamente illecite e che si collocano all'interno di un chiaro ed assai organizzato progetto criminoso previamente stabilito. Stupisce allora che in taluni casi giudiziari di contaminazione storica frutto di attività lecite di impresa si sia fatto espresso riferimento quali precedenti in materia di disastro ambientale ad episodi di c.d. "ecomafia" in nulla assimilabili a quelli oggetto di ben altri giudizi. Il riferimento è in particolare alle seguenti pronunce: Cass. pen., Sez. III, 14 luglio 2011, n. 46189, in *Riv. pen.*, 2012, 9, p. 884; Cass. pen., Sez. III, 16 gennaio 2008, n. 9418, in *Riv. giur. amb.*, 2008, p. 827 (con nota di CASTOLDI); Cass. pen., Sez. V, 11 ottobre 2006, n. 40330, in *Cass. pen.*, 2008, p. 363.

*l'ulteriore sviluppo in corso da parte della giurisprudenza volto a ricomprendere nell'ambito del disastro innominato [...] anche il disastro ambientale, inteso come progressiva contaminazione di suoli e acque con sostanze pericolose per la pubblica incolumità e per la salute, tramite condotte reiterate e diluite nel tempo*" (44) per la semplice ragione che "una cosa è verificare e decidere se l'art. 434 c.p. consenta di pervenire ad una definizione unitaria e sufficientemente precisa del disastro innominato, [...] altra cosa è verificare e decidere [se le decisioni della giurisprudenza] vadano ratificate altresì nel loro sviluppo ulteriore, teso a ricomprendere nel disastro innominato anche il disastro ambientale come dinanzi descritto in termini di inquinamento" (45).

Insomma, il disastro "ambientale", inteso come progressiva contaminazione delle matrici ambientali per mezzo di condotte protrattesi nel tempo viene dalla Consulta rappresentato come connotato da una tipologia di offesa permanente, riconducibile a fonte di pericolo persistente, secondo una caratterizzazione che "non può essere ricompresa dal disastro innominato, in quanto del tutto eterogenea alla composizione dell'offesa propria dei disastri di comune pericolo" (46). Per l'espresso fine di scongiurare il rischio che la disposizione di cui all'art. 434 c.p. possa essere "strumentalizzata" e "snaturata" per assicurare la punibilità penale di fenomeni ritenuti di particolare gravità sul piano sociale, e tuttavia ancora privi di un'apposita tutela normativa, la stessa Corte Costituzionale non ha quindi mancato di manifestare l'espresso auspicio che "talune delle fattispecie attualmente ricondotte, con soluzioni interpretative non sempre scevre da profili problematici al paradigma punitivo del disastro innominato — e tra esse, segnatamente, l'ipotesi del cosiddetto disastro ambientale [...] — formino oggetto di autonoma considerazione da parte del legislatore penale [...] nella cornice di più specifiche figure criminose". Un auspicio con cui la Corte intendeva chiaramente limitare il ruolo interpretativo dei giudici affinché la nozione di disastro innominato possa essere applicata con sufficiente precisione, ritenendo espressamente problematica l'inclusione all'interno del disastro innominato delle ipotesi di disastro "ambientale", che debbano (appunto perciò ed invece) poter trovare diversa, autonoma, e specifica tutela (47): l'ipotesi di disastro ambientale presenta infatti caratteri del tutto peculiari (e cioè a dire di eterogeneità) rispetto alle altre ipotesi di disastro ad iniziare proprio dalla del tutto fisiologica possibilità

---

(44) FLICK, *Parere pro veritate*, cit. p. 16.

(45) FLICK, *ult. op. cit.*, p. 18.

(46) Così da ultimo FORZANI, *Irrelevanza penale del disastro ambientale, regime derogatorio dei diritti e legislazione emergenziale*, cit., p. 19.

(47) VERGINE, *Il c.d. disastro ambientale*, cit., p. 537. Cfr. CECCHINI, *Attribuzione causale ed imputazione colposa di un disastro*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, p. 284.

di accertare situazioni di compromissione ambientale originate da attività in sé perfettamente lecite, quali (ad esempio) quelle che pur possono originare da discariche autorizzate.

In tema di disastro "ambientale" il compito dell'interprete è dunque certamente più problematico perché non potrà limitare l'indagine ad un giudizio di rilevanza dell'evento, in relazione alla sussistenza o meno di un pericolo per la collettività, dovendo invece procedere, del tutto preliminarmente, ad un'indagine sulla liceità o meno delle condotte causative della compromissione ambientale: un controllo perciò che non potrebbe che seguire quello già operato in via amministrativa dagli Enti competenti, cui spetta certo (in prima battuta) il compito di monitorare l'ambiente (soprattutto in prossimità di fonti di pericolo), così come quello di valutare la sussistenza delle condizioni per il rilascio delle specifiche autorizzazioni ambientali; nonché il controllo di eventuali dispersioni di sostanze inquinanti.

1.3. *La nuova fattispecie di cui all'art. 452-quater c.p. quale tentativo di formalizzazione del disastro "ambientale" e quale riconferma della sua precedente impossibilità a poter valere quale "altro disastro" di cui alla vigente fattispecie delittuosa dell'art. 434 c.p.* — Lo stesso legislatore non è dunque rimasto (a sua volta) insensibile all'invito formulato dalla Corte Costituzionale tanto che dopo un complesso dibattito parlamentare il 19 maggio scorso è stato definitivamente approvato il disegno di legge che ora prevede l'introduzione di un nuovo titolo al libro II del codice penale, il numero VI bis, all'interno del quale è inserita la disposizione di cui all'art. 452-quater c.p., rubricata "disastro ambientale" secondo quindi una sua (nuova) tipologia normativa. Siffatta nuova disposizione, recita che: "fuori dai casi previsti dall'art. 434, chiunque abusivamente cagiona un disastro ambientale, è punito con la reclusione [...]". E cosa si debba intendere per disastro ambientale è quindi la stessa disposizione a chiarire, testualmente statuendo che "costituiscono disastro ambientale alternativamente: 1) l'alterazione irreversibile dell'equilibrio di un ecosistema; 2) l'alterazione dell'equilibrio di un ecosistema la cui eliminazione risulti particolarmente onerosa e conseguibile solo con provvedimenti eccezionali; 3) l'offesa alla pubblica incolumità in ragione della rilevanza del fatto per l'estensione della compromissione o dei suoi effetti lesivi ovvero per il numero delle persone offese o esposte al pericolo". Quando poi il disastro "è prodotto in un'area naturale protetta o sottoposta a vincolo paesaggistico, ambientale, storico, artistico, architettonico o archeologico, ovvero in danno di specie animali o vegetali protette, la pena è aumentata."

Sin dalla sua prima lettura la disposizione in parola, oltre a dare conferma della necessità di addivenire ad una puntuale declinazione della nozione di disastro ambientale che si configuri appunto fuori dai casi

previsti dall'art. 434 c.p., chiarisce quindi con carattere di definitività che nessuno dei pur gravi eventi di danno ambientale oggetto di espressa esemplificazione normativa possa assumere di per sé rilevanza penale in mancanza di una preliminare valutazione di illiceità, che si vesta di una sua autonomia propria, in un momento del giudizio ben distinto dalla valutazione degli esiti di danno o di pericolo prodottisi a seguito della condotta. Secondo la nuova disposizione normativa quanto (solo) dà infatti significato e rilevanza agli eventi di "disastro ambientale", come esemplificati dallo stesso art. 452-*quater* c.p., è che gli stessi siano stati cagionati "abusivamente" (48), sicché il perfezionarsi della nuova fattispecie sarebbe sempre subordinato alla realizzazione di un comportamento di per sé illecito: commesso cioè in violazione di disposizioni legislative, regolamentari o amministrative. E secondo il monito della Consulta, ora recepito dal legislatore nel nuovo testo di legge (49), non sarebbe invero ammissibile un'interpretazione giurisprudenziale che oltrepassando i limiti del dettato normativo si ponesse come "creatrice" di una nuova e diversa fattispecie incriminatrice. Il rischio è infatti che (una volta di più) la responsabilità penale e personale possa essere altrimenti "fondata" sull'arbitrio (nel senso di un eccesso ermeneutico da parte del giudicante), anziché sul disposto normativo o (almeno) su un'interpretazione giurisprudenziale rispettosa della lettera e della *ratio* della norma, così come della sua finalità e del suo inserimento sistematico.

Non sarebbero certamente ammissibili interpretazioni giurisprudenziali che si ponessero quali "strumentalizzazioni di norme" al fine di poter assicurare una tutela penale a situazioni (ancorché gravi e di notevole impatto sociale), ma prive di reali presidi normativi. Diversamente si incorrerebbe (una volta ancora) nella violazione del principio di legalità; confondendosi il piano della "validità logica" di una determinata interpretazione con quello della sua "validità giuridica", da valutarsi (pur sempre) alla luce delle esigenze che sottendono al divieto di interpretazione analogica nel diritto penale (50).

Come si è ormai già chiarito, la Corte Costituzionale non ha dunque

---

(48) Nel primo testo licenziato dalla Camera dei Deputati si specificava "in violazione di disposizioni legislative, regolamentari o amministrative, specificamente poste a tutela dell'ambiente e la cui inosservanza costituisce di per sé illecito amministrativo o penale o comunque abusivamente".

(49) Che il legislatore abbia inteso recepire l'auspicio avanzato dalla Consulta con la sentenza n. 327 del 2008 è dato espressamente riconfermato nel testo della "Documentazione per l'esame del progetto di legge - Delitti contro l'ambiente A.C. 342 e aab. - B, 18 marzo 2014" elaborata dal Servizio Studi - Dipartimento di Giustizia della Camera dei Deputati e pubblicata su [www.camera.it](http://www.camera.it).

(50) Siffatta distinzione tra validità logica e giuridica è chiaramente illustrata nell'autorevole riflessione di BOBBIO, voce *Analogia*, in *Noviss. Dig. it.*, I, Torino, 1957, pp. 601-607.

fatto per nulla proprio l'orientamento giurisprudenziale secondo cui nella nozione di *disastro innominato* possano essere ricomprese anche le ipotesi di *disastro ambientale* connotate da condotte dilazionate nel tempo, singolarmente considerate e prive di un'immediata portata dirompente, atteso (viceversa) proprio che ciò potrebbe comportare la necessità di un nuovo esame da parte della Corte Costituzionale *"in ordine alla sufficiente determinatezza dell'art. 434 c.p. così interpretato: e ciò sul rilievo che, almeno in questo settore, [...] la norma incriminatrice « vive » in un modo diverso da quello ritenuto dalla Corte stessa compatibile con la Costituzione (51)"*. D'altra parte, perché non altrimenti ritenere come parimenti "eccezionale" (ossia da ricomprendersi nella fattispecie di cui all'art. 434 c.p.) anche il disastro "occupazionale"? Per certo anche la disoccupazione è infatti un disastro (e più lento di un terremoto o di un uragano).

Se fosse cioè davvero sufficiente che si verifici una "compromissione" della sicurezza della salute e di altri valori della persona e della collettività comportante una lesione della pubblica incolumità come potrebbe negarsi che anche un disastro "occupazionale" possa presentare proporzioni straordinarie (anche se non necessariamente immani) e un pericolo per l'integrità fisica (se non per la stessa vita) di un numero indeterminato di persone? Una disoccupazione diffusa e quantitativamente rilevante desterebbe un minor allarme sociale di un fatto di contaminazione ambientale assunta a "disastro"? Che se poi si obiettasse che in un'ipotesi siffatta l'esposizione a pericolo non sarebbe che l'effetto solo mediato di un danno si riproporrebbe quella che diverrebbe (per ciò stesso) una riconferma di quella che è (non a caso) una delle fondamentali censure alla possibilità di ricondurre la connotazione materiale del "disastro ambientale" a quelle degli altri disastri del capo I, titolo VI, c.p. E identica sarebbe anche la necessità di evidenza di una tipizzazione normativa e non di una elaborazione giurisprudenziale "creativa" di un delitto (pure avvertito come "eccezionale") ad oltrepassare i limiti della formulazione normativa per creare una norma che fino ad oggi non c'era, secondo un orientamento che avrebbe (in definitiva) la pretesa di fornire la verità di conclusioni fattuali sull'esclusiva base di premesse legali (per giunta) errate. Non meno identico sarebbe poi anche il profilo della mancanza "a monte" della stessa possibilità di una preliminare valutazione di illiceità penale o amministrativa del tutto autonoma rispetto alla ponderazione degli esiti di danno o di pericolo prodottisi a seguito delle condotte: il carattere cioè di illiceità "speciale" che è specificamente previsto dalla nuova di cui all'attuale art. 452-*quater* c.p.

Conclusivamente: non si potrebbe pretendere di ritenere penalmente

---

(51) FLICK, *Parere pro veritate*, cit. p. 25.

rilevanti singoli fatti e accadimenti di per sé leciti, realizzati in periodi temporali assai distinti tra di loro (e spesso da persone che neppure si conoscevano) se non incorrendo in una palese violazione del principio di tassatività e di determinatezza della norma penale, come pure espressamente valorizzato dalla Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 327/08. E perfino qualora si ritenesse (per mera ipotesi) che siffatte condotte possano essere idonee a cagionare un inquinamento tale da porre in pericolo la pubblica incolumità, le stesse non potrebbero comunque che venire riferite ad una disposizione normativa che fino all'entrata in vigore della nuova legge non era prevista dal nostro ordinamento.

2.1. *Il fatto di "elusione fiscale" non è previsto come penalmente rilevante da una norma di legge.* — Il diritto penale ambientale non è certo l'unico paradigmatico esempio degli attentati cui è soggetto il primato del principio di legalità e della natura di delitti oggi ritenuti eccezionali a "legittimare" accertamenti arbitrari. Altrettanto "eccezionale" e paradigmatico è infatti l'esempio tratto dal diritto penale tributario delle condotte ritenute integrare situazioni di "elusione fiscale" che (esattamente al pari delle ipotesi di disastro "ambientale") è (non a caso) in attesa di un ormai prossimo intervento del legislatore destinato a fare chiarezza sulla rilevanza penale di quelle condotte appunto elusive e che solo a partire dal 2011 (con la nota sentenza c.d. "Dolce&Gabbana") sono state sussunte (e continuano a venire sussunte) in diverse fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000, pur nella perfetta assenza dei necessari caratteri di tipicità. Fatti (insomma, ancora una volta) non previsti come reato da alcuna legge, ma per l'effetto "costitutivo" di una pronuncia giurisprudenziale, in violazione sostanziale del principio di legalità, tassatività e determinatezza.

Come si vedrà, si versa in ipotesi di mancato rispetto del principio di legalità nella stessa definizione dell'illecito penale (come di quello tributario) non solo nel significato riconosciuto nella nostra Costituzione, ma anche nella stessa definizione della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Ad illustrare una siffatta smisurata (illegittima) dilatazione della tutela penale non pare allora certo inutile poter preliminarmente rammentare che il "fenomeno elusivo", il cui tratto saliente viene rinvenuto "in una tensione fra forme legali e sostanza economica degli affari" (52), è venuto a trovare, per l'effetto della citata pronuncia del 2011, il suo proprio principale "fondamento" normativo (nel rinnovato senso penalistico) nella disposizione di cui all'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (53),

---

(52) MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in Musco (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, p. 89.

(53) Norma introdotta con l'art. 7, d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

secondo cui sono “[...] inopponibili all’amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche (54), diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti” (55).

Il fenomeno elusivo è stato così descritto come “l’aggiramento della normativa tributaria attraverso una condotta formalmente conforme alle norme impositive (o a quelle di favore, che attribuiscono benefici fiscali) ma non alla loro ratio; una condotta cioè posta in essere essenzialmente senza altra ragione economica che quella di ottenere un risparmio di imposta” (56). Né mancano in dottrina ulteriori definizioni della nozione di elusione che (a loro volta) hanno cercato di cogliere l’essenza del fenomeno.

In particolare, secondo i sempre più attenti autori, siffatta espressione individua “fatti secundum ius e tuttavia assistiti da finalità che contrastano con lo spirito della legge” (57); oppure “il comportamento relativo all’esercizio di un determinato diritto soggettivo che, non difforme dagli specifici obblighi normativi previsti a delimitazione dell’esercizio del diritto, sia tuttavia difforme dall’interesse o valore che sta a criterio della qualificazione che di quel comportamento medesimo fa un esercizio del diritto soggettivo” (58). E da ultimo non meno significativa anche la definizione di elusione fiscale secondo cui siffatto fenomeno sarebbe quello in cui “il contribuente non ricorre a false rappresentazioni o ad artifici reali, ma ad operazioni reali che gli consentono di piegare ai suoi scopi la legge formale” (59).

Definizioni che danno invero tutte conto delle chiare differenze che contrappongono l’elusione all’evasione fiscale, che si configura invece (come noto) attraverso il vero e proprio nascondimento agli occhi del fisco del presupposto dell’imposta, definibile come l’evento che determina il sorgere dell’obbligazione tributaria. Più in particolare, il presupposto d’im-

---

(54) Il riferimento è dunque al solo “an” di sussistenza di “valide ragioni economiche” indipendentemente dal loro “quantum”.

(55) La medesima disposizione prevede poi al secondo comma che “l’amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione”.

(56) GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in questa *Rivista*, 2013, p. 454.

(57) FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, p. 465.

(58) GIORGIANNI, *L’abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, p. 109.

(59) MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 402.

posta costituisce ciò che dovrebbe essere indicato nella dichiarazione dei redditi del contribuente a far sorgere il debito tributario, e che, in caso di evasione, è oggetto di condotte di occultamento.

In altri termini, chi evade occulta agli occhi del fisco la propria attività negoziale o parte di essa che, per conseguenza, non subirà la tassazione corrispondente; diversamente, nell'elusione il contribuente che voglia compiere un'operazione economica, cui corrisponde l'applicazione di una determinata disciplina tributaria, pone in essere una serie di altre operazioni in grado di raggiungere, sul piano economico, un risultato simile a quello preso di mira, cui è tuttavia applicabile un diverso e più favorevole regime fiscale.

Nel caso dell'elusione quindi (e a differenza di quello dell'evasione) il contribuente ha tutto l'interesse a che l'Amministrazione tributaria conosca esattamente la catena di operazioni effettuate; di talché, è corretto affermare che chi elude agisce "alla luce del sole". In estrema sintesi, la distinzione tra elusione fiscale ed evasione fiscale consiste nelle modalità della condotta posta in essere, laddove quando "evade" il contribuente "nasconde" al fisco una realtà economica suscettibile di tassazione, mentre quando "elude" rappresenta perfettamente quella stessa realtà economica, al fine di dare conto delle ragioni sottese all'ottenimento del beneficio fiscale di cui ha fruito.

Siffatte peculiarità della fattispecie elusive hanno perciò indotto da sempre l'unanime dottrina penalistica ad escludere che le stesse potessero integrare un illecito penale (60), affermandosi anzi espressamente che *"le operazioni elusive [...] potrebbero costituire reato [solo] in un sistema che disconosc[a]: il principio di riserva di legge, il principio di tassatività, il principio di retroattività, il principio di tipicità della fattispecie e del carattere frammentario o « puntiforme » della tutela penale; il principio di*

---

(60) Cfr. *ex multis* MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, pp. 421 e ss.; D'AVIRRO, *Elusione, evasione tributaria e frode fiscale*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario - d.lgs. 19 marzo 2000, n. 74*, in D'AVIRRO-NANNUCCI (a cura di), Padova, 2000, p. 127; BRIGAZZI, *Gli eventuali riflessi penalistici dei più diffusi fenomeni di elusione fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 1999, p. 486; PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, « abuso del diritto » e norme penali*, in *Riv. dir. pen. ec.*, 2012, pp. 731 e ss.; FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, cit., p. 465; LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2011, p. 170; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, pp. 166 e ss.; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, pp. 657 e ss.; ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in questa *Rivista*, 1990, pp. 1075 e ss.; VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, pp. 868 e ss.

*personalità della responsabilità penale e, forse, anche il principio di materialità del fatto e dell'onere della prova a carico dell'accusa*" (61).

È stato così anche espressamente osservato come, per via della sua genericità e indeterminatezza, e per essere la valutazione di elusività fondata su un accertamento svolto *ex post* su base ampiamente discrezionale (inerente alla sussistenza di "valide ragioni economiche"), la disposizione di cui all'art. 37bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (che pure è il "fulcro" del sistema antielusivo) si pone in "insanabile contraddizione [...]" con la "necessaria tipicità [...] dell'illecito penale", atteso che nella tipizzazione dei fatti incriminati in modelli legali, "il principio di legalità e il sotto-principio di tassatività (dal primo derivante) impongono al legislatore il dovere di procedere ad una precisa determinazione della fattispecie legale, affinché risulti tassativamente stabilito [a priori] ciò che è penalmente lecito e ciò che è penalmente illecito, al fine di garantire la certezza della legge" (62).

Il principio di tassatività risulterebbe palesemente "frustrato se, per la indeterminatezza della fattispecie, non [fosse] possibile stabilire a priori ciò che è e ciò che non è vietato, e si lasc[iasse] al giudice il potere di determinarlo volta per volta"; invero, in mancanza di fattispecie penali "tassative" si "aprirebbe la via al diritto giudiziario, prodotto dal giudice caso per caso, si trasformerebbe [cioè] il precetto penale da un prius ad un posterius rispetto al fatto storico" (63).

È allora manifesto che la disposizione di cui all'art. 37-bis c.p.p., che appunto rimette al Giudice il compito di accertare — *a posteriori* rispetto all'effettuazione di un'operazione perfettamente lecita — l'ulteriore requisito della "mancanza di valide ragioni economiche", "implica una delicatissima intromissione dei giudici in valutazioni in fatto" nella quale "si insiederebbero spazi inammissibili di discrezionalità giudiziaria, difficilmente gestibili, a causa dell'elevato tecnicismo di molte operazioni economiche, e comunque in radice incompatibili con lo svolgimento di un'attività — quella imprenditoriale — la cui libertà è espressamente sancita anche in sede costituzionale" (64).

(61) FLORA, *Perché « l'elusione fiscale » non può costituire reato (a proposito del « caso Dolce & Gabbana »)*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, pp. 865 e ss.

(62) MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso Dolce & Gabbana*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 1019.

(63) Cfr. *ex multis* MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2009, p. 62; BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale*, Milano, 1965, p. 277; SINISCALCO, *Irretroattività delle leggi in materia penale*, Milano, 1987, p. 81; NUVOLONE, *Riflessioni introduttive allo studio del d.p.*, in *Ind. pen.*, 1973, p. 9; VASSALLI, *Tipicità*, in *Enc. dir.*, XLIV, 1992, p. 540; SGUBBI, *Il reato come rischio sociale*, Bologna, 1990, p. 47.

(64) FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, cit., p. 485.

Insomma, le citate argomentazioni hanno sempre condotto alla conclusione secondo cui l'elusione fiscale debba ritenersi *“strutturalmente estranea al mondo del diritto penale per la sua incompatibilità con il fondante principio di legalità”*, giacché *“la natura essenzialmente atipica dell'illecito costituente l'abuso del diritto si pone in contrasto irrimediabile con il corollario della necessaria tipicità di qualunque fattispecie penalmente sanzionata”* (65).

Orbene, i moniti davvero inequivoci lanciati dalla dottrina penalistica sono stati riscontrati negli anni dalla stessa giurisprudenza di legittimità e di merito, che aveva (anch'essa) unanimemente escluso la rilevanza penale dell'elusione fiscale sulla scorta delle medesime e di ulteriori argomentazioni (66).

In particolare (seppur detto per sommi capi) occupandosi della possibile sussumibilità del fenomeno elusivo nell'alveo delle fattispecie criminose introdotte con il d.lgs. 74/2000 le Corti di merito avevano intanto potuto osservare che *“proprio l'immanenza nell'ordinamento del principio di abuso del diritto e di un generale principio antielusivo [ossia l'art. 37-bis, già vigente in epoca precedente alla riforma del diritto penale tributario] rende irragionevole una normazione che, volendo attribuire al fenomeno riflessi penali, non ne faccia espressa menzione in occasione di una riforma radicale della disciplina dei reati tributari”*. Allo stesso modo, i giudici avevano costantemente osservato come *“si darebbe adito ad una discrasia di sistema trattando l'elusione con il massimo rigore [in campo penale] - laddove si lascia del tutto priva di sanzione la stessa condotta nella sede tipica in cui l'interesse dell'amministrazione finanziaria è tutelato”* (67).

---

(65) MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., p. 428.

(66) Cfr. *ex multis*, in termini di irrilevanza penale della condotta elusiva, Trib. Milano, 19 dicembre 2011; Trib. Milano, Sez. III, 27 luglio 2011, n. 9253; Trib. Bergamo, Ufficio G.I.P., 13 maggio 2010; Trib. Treviso, Ufficio G.I.P., 21 febbraio 2011 e 20 maggio 2011; Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 9 ottobre 2009 e 3 dicembre 2009; Trib. Roma, ufficio G.I.P., 8 novembre 2011 (provvedimenti tutti richiamati in CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 418 ss.); Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 26 gennaio 2012, Dott. Tutinelli, inedita; Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 30 gennaio 2012, Dott. Meyer, inedita; Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 19 maggio 2011, Dott.ssa Mannocci, inedita; Trib. Ancona, Ufficio G.I.P., 3 dicembre 2011, inedita; Trib. Pinerolo, 10 luglio 2000, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, p. 66; Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 18 agosto 2010, inedita; Trib. Milano, Ufficio G.I.P., 27 aprile 2010, inedita.

(67) Trib. Catania, Sez. III, 11 novembre 2009, n. 2741, in *Riv. dott. comm.*, 2010, p. 881. A tal proposito si osservi che, con sentenza n. 30055 in data 23 dicembre 2008, la stessa Suprema Corte di Cassazione civile a sezioni unite, nell'affermare la sussistenza nel nostro ordinamento di un “generale principio antielusivo”, ha specificato che un siffatto principio non si pone in contrasto con la riserva di legge vigente in materia tributaria solo in quanto la sua violazione non comporti conseguenze “sanzionatorie”, ma esclusivamente di ripristino

Ulteriore e dirimente argomento in merito all'insanzionabilità penale dell'elusione veniva poi ancora rinvenuto nella stessa Relazione di accompagnamento al d.lgs. 74/2000, constatandosi che *"il dichiarato intento di contenimento dell'impiego della sanzione penale, non può che sollecitare l'attenzione dell'interprete sul divieto di interpretazione estensiva vigente nella materia, qui ulteriormente corredato dalla necessità di salvaguardare l'operatività della disciplina penale da criteri di estrema genericità come quello dell'individuazione delle « valide ragioni economiche » scriminanti le operazioni elusive"* (68).

Le stesse osservazioni delle Corti di merito costituivano poi (anch'esse) niente di più della "presa d'atto" della differenza intercorrente tra elusione ed evasione, ove mentre l'elusione fiscale presuppone (appunto) l'inopponibilità al fisco degli effetti di operazioni lecite sulla scorta di una valutazione discrezionale inerente alla sussistenza di "valide ragioni economiche", l'evasione fiscale presuppone (per contro) una falsa ostensione della realtà, nel senso dell'occultamento di elementi attivi effettivamente conseguiti o di esposizione di elementi passivi inesistenti (69).

È quindi (e soprattutto) in ragione di siffatta incolmabile differenza che la giurisprudenza di merito è giunta a costantemente sostenere la non riconducibilità del caso elusivo alla previsione di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000, né ad altra norma penale che ne contempra la sanzionabilità. E del resto, sono gli stessi principi di tassatività, materialità e determinatezza delle norme incriminatrici che ostano alla configurabilità di una fattispecie penale di elusione fiscale, non tipizzata espressamente dal legislatore ed *"il cui discrimine poggia su valutazioni almeno potenzialmente disancorate dalla oggettività della condotta"* (70).

---

della maggiore obbligazione tributaria elusa. Di analogo tenore Cass., Sez. trib., 12 novembre 2010, n. 2294. Alla luce di siffatte constatazioni, la stessa più autorevole dottrina ha osservato che *"se la Corte approda a questo specifico arresto per il diritto tributario, a fortiori dovrebbe concludere nello stesso senso con riguardo alla materia penale che [...] incide in astratto su un bene di rilievo super-primario, qual è la libertà personale ed in relazione al quale, per queste ragioni, la riserva di legge è stata sempre intesa in modo più rigoroso che nelle altre branche del diritto per le quali è pure sancito in Costituzione"*; cfr. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale*, cit., p. 472.

(68) Trib. Catania, Sez. III, 11 novembre 2009, n. 2741, cit., p. 881.

(69) In merito al significato del termine "fittizio", cfr. *ex multis* MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., p. 449; CARACCIOLI, *Nasce un diritto penal-tributario trentino? Sulla nozione di costi fittizi nel Protocollo d'Intesa tra uffici finanziari ed autorità giudiziaria*, in *Fisco*, 2001, pp. 1154 ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 166; DELL'Osso, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, I, p. 95. In ordine alla non sovrapposibilità tra la nozione di "fittizietà" e quella di "ineducibilità" si veda, in particolare, MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., p. 78.

(70) Da ultimo cfr. Trib. Grosseto, Ufficio G.I.P., 23 ottobre 2012, in *Riv. dott. comm.*, 2013, p. 176.

2.2. *Mutamento giurisprudenziale in malam partem, ovvero la "criptoretroattività" della responsabilità penale personale nel caso della ritenuta rilevanza penale della condotta di "elusione fiscale" quale secondo esempio di sostanziale violazione del principio di legalità.* — Alla luce di tutte le testé richiamate argomentazioni non pare dunque scorretto affermare che un mutamento di indirizzo giurisprudenziale rispetto alla costante affermazione di irrilevanza penale della condotta meramente elusiva non fosse oggettivamente (prima ancora che ragionevolmente) prevedibile.

Per vero, la stessa giurisprudenza di legittimità aveva anzi a sua volta avuto modo di confrontarsi con la problematica per risolverla negli stessi termini garantistici di cui ai richiamati precedenti di merito. Ed invero, con propria sentenza in data 7 luglio 2006 la stessa Corte di legittimità aveva (appunto a sua volta) testualmente affermato: *"l'operazione che è dedotta nell'attuale vicenda [...] per quanto articolata in passaggi complessi e, per quanto possa lasciare il convincimento di artificiosità, non è assolutamente censurabile in termini di simulazione. Al più potrebbe ritenersi strutturata come negozio indiretto in frode alla legge fiscale, raggiungendo il risultato di sottrarre alla tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di bene immobile avente valore fiscale pari al prezzo di costo. Condotta che esula dalla contestazione e che non assume (trattandosi di elusione) interesse a fine penale. Del resto questa prassi è stata diffusamente praticata all'epoca dei fatti, in vista dell'introduzione di norme antielusive (la cui violazione, peraltro, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale)"* (71).

Senonché, pur a fronte dei davvero inequivoci argomenti ostativi alla rilevanza penale dell'elusione fiscale, negli ultimi anni si è assistito ad una proliferazione di pronunce di segno opposto, iniziate dalla nota sentenza c.d. "Dolce & Gabbana" in data 22 novembre 2011 (72) (preceduta per vero di pochi mesi dalla sentenza c.d. "Ledda" (73) in materia peraltro cautelare): una sentenza che ha assunto l'autentico ruolo di *leading case* nei limiti in cui per prima (e per la prima inaspettata volta) ha innovativamente ipotizzato la penale rilevanza dell'elusione fiscale. Quanto prima penalmente irrilevante è così divenuto elemento di ritenuta possibile penale rilevanza, in assenza di una previsione normativa.

Una conclusione a tal punto vera che lo stesso Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione, cogliendo perfettamente proprio sif-

(71) Cass. pen., Sez. V, 7 luglio 2006, n. 34780, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 3045 e ss.

(72) Cfr. Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, in questa *Rivista*, 2013, p. 442.

(73) Cfr. Cass. pen., Sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723, in *Diritto&Giustizia* online, 16 luglio 2011.

fatto carattere e siffatta portata tanto fortemente innovativa delle due richiamate pronunce del 2011, ne ha fatto oggetto di specifico commento nella propria Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2011, osservando testualmente che *"in relazione al grande interesse che la questione manifesta nell'ottica del rafforzamento contro le condotte finalizzate al mancato assolvimento degli obblighi tributari, si segnala, in quanto espressiva di un rilevante mutamento giurisprudenziale, la sentenza che ha ritenuto configurabile il reato di dichiarazione infedele [...] anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare"* (74).

Va da sé che, se addirittura nella Relazione sull'amministrazione della giustizia si avverte la necessità di fare espresso riferimento al carattere "dirompente" di "rilevante mutamento giurisprudenziale" delle modifiche interpretative inerenti al tema della rilevanza penale dell'elusione fiscale, deve potersi ritenere (almeno) confermato che proprio siffatto carattere clamorosamente innovativo non possa non riverberarsi anche in termini (quantomeno) di conoscibilità di un precetto penale prima insussistente e solo recentemente coniato dalla giurisprudenza. Diversamente si aprirebero le porte ad un diritto penale occulto: ad una "criptoretroattività" appunto penalmente rilevante in ragione dell'inaccettabile retroattività della valutazione giurisprudenziale in contrasto con ogni più fondante principio di civiltà giuridica.

È dunque manifesto che se la rilevanza penale della condotta elusiva è il solo frutto di due pronunce "rivoluzionarie" (le cc.dd. "Ledda" e "Dolce&Gabbana") ed intervenute nel corso del 2011 (sul cui solco si è poi quindi solo successivamente inserita anche la più recente sentenza c.d. "Bova" (75)), il contribuente che abbia posto in essere una (pur pretesa) condotta elusiva prima di siffatte pronunce, non avrebbe comunque (quanto ovviamente) potuto neppure astrattamente prevedere che, in caso di riqualificazione dell'operazione in termini elusivi, la sua condotta avrebbe potuto essere oggetto anche di rimprovero di rilevanza penale. Solo successivamente a quella sentenza sarebbe infatti stato possibile temere un profilo di rilevanza penale prima del tutto (astrattamente quanto concretamente) insussistente. L'assoluta imprevedibilità di siffatto *revirement* trova quindi riconferma nelle stesse motivazioni a sostegno delle

---

(74) Cfr. Corte Suprema di Cassazione, Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2011 in data 26 gennaio 2012, p. 193.

(75) Cfr. Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2013, n. 19100, in questa *Rivista*, 2013, pp. 2078 e ss.

cite pronunce di legittimità. Ed invero il loro carattere di dirimente portata innovativa è costituito proprio (e solo) dal dato negativo del mancato rispetto dei più elementari principi costituzionali. Prima di siffatte pronunce nessuno avrebbe infatti mai assennatamente potuto anche solo ipotizzare che la giurisprudenza di legittimità si sarebbe attestata su posizioni palesemente in contrasto con la stessa struttura ontologica dell'illecito penale: una struttura manifestamente incompatibile con l'affermazione di penale rilevanza dell'elusione fiscale.

Senonché, evidentemente ben conscia dei limiti cogenti posti dal principio di legalità e della natura "impalpabile" del concetto di elusione, la Suprema Corte è giunta ad affermare che l'attribuzione di penale rilevanza alle sole condotte elusive riconducibili alle disposizioni di cui agli artt. 37, comma 3 e 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non comporterebbe (comunque) alcuna violazione del principio di legalità vigente in materia penale quante volte il risultato interpretativo risulti "conforme ad una ragionevole prevedibilità, tenuto conto della ratio delle norme, della loro finalità e del loro inserimento sistematico". Secondo la Suprema Corte sarebbe cioè possibile riconoscere rilevanza penale alle condotte elusive senza violare il principio di legalità allorché il risultato interpretativo sia "conforme ad una ragionevole prevedibilità": una confusione del piano della "validità logica" di una determinata interpretazione — ossia della sua plausibilità alla luce di argomenti sistematici e teleologici — con quello della sua "validità giuridica", da valutarsi alla luce delle esigenze che sottendono al divieto di interpretazione analogica nel diritto penale (76).

Ostativo all'operare del sancito principio della "ragionevole prevedibilità" resta infatti (oltre alla deficiarietà delle stesse argomentazioni spese a suo supporto dalla Suprema Corte nella sentenza Dolce&Gabbana e di cui si dirà più ampiamente *infra*) l'impatto del tutto inaspettato ed in alcun modo (ragionevolmente o irragionevolmente) prevedibile che siffatta sentenza ha poi di fatto avuto in termini di delimitazione del perimetro della penale rilevanza in materia tributaria: un perimetro che proprio in forza di siffatta (pur non incensurabile) pronuncia ha subito una netta dilatazione ad evidente discapito del contribuente, poi anche improvvisamente "trasfigurato" in imputato.

Non pare allora potersi davvero fondatamente dubitare che l'affermazione della responsabilità penale di qualsivoglia condotta pretesamente elusiva che abbia inciso su dichiarazioni dei redditi (almeno) precedenti alle predette pronunce giurisprudenziali del 2011 si ponga in irrimediabile contrasto sia con la disposizione di cui all'art. 5 c.p., sia con quella di cui all'art. 7 CEDU, attesa proprio la sostanziale oggettiva imprevedibilità

---

(76) Come pure già evidenziato, tale distinzione tra validità logica e giuridica è chiaramente illustrata nell'autorevole riflessione di BOBBIO, *op. cit.*, pp. 601-607.

all'epoca dei fatti della rilevanza penale delle condotte contestate e quindi la mancanza di colpevolezza-rimproverabilità in capo all'agente. Ed infatti prima delle citate sentenze del 2011 la giurisprudenza di legittimità (come di merito) aveva sempre e unanimemente ribadito l'irrelevanza penale di condotte elusive; di talché, l'improvviso *revirement in malam partem* non potrebbe che giustificare (quantomeno) un'ignoranza certo incolpevole del precetto penale da ritenersi oggettivamente inevitabile, in accordo con quello che è l'insegnamento della stessa Corte Costituzionale.

Identicamente, si deve infatti ritenere perfettamente insussistente alcun profilo di colpevolezza in termini di astratta rimproverabilità penale anche laddove si faccia riferimento alla previsione della disposizione di cui all'art. 7 CEDU nella costante interpretazione dalla Corte di Strasburgo. Ed infatti anche la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha più volte ribadito che il principio di legalità *ex art. 7 CEDU* è rispettato ogniqualvolta il precetto penale sia "accessibile" e "prevedibile" per il singolo cittadino. E corollario di siffatta impostazione è (la sacrosanta) applicazione del principio di irretroattività anche nel caso di c.d. "diritto giurisprudenziale" specialmente ove vi sia stato un mutamento giurisprudenziale *in malam partem* imprevedibile (come appunto verificatosi nel caso di specie). Pena, appunto, la "criptoretroattività" di un illecito penale "occulto".

Quanto si è verificato in ragione della sentenza "Dolce&Gabbana" (e poco prima con la sentenza c.d. "Ledda") rientra dunque a buon diritto in un'evidente ipotesi di c.d. "*overruling*" giurisprudenziale negativo che non può avere effetto retroattivo in accordo con quanto pure statuito dalla sentenza in data 10 ottobre 2006 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Pessino c. Francia" ed anche nella sentenza in data 8 febbraio 2007 della Corte di Giustizia nel caso "Groupe Danone c. Commissione delle Comunità Europea". In siffatte pronunce si sancisce infatti l'impossibilità di applicazione retroattiva di un'interpretazione giurisprudenziale innovativa *in malam partem*, che non fosse ragionevolmente prevedibile alla luce dell'interpretazione giurisprudenziale vigente all'epoca di attuazione della condotta contestata. Così nella sentenza Pessino c. Francia, la Corte ha quindi riconosciuto la prima "storica" violazione dell'art. 7 Cedu in relazione all'applicazione di un'interpretazione sfavorevole sopravvenuta rispetto al fatto contestato, osservando che "*pur potendo richiedere il parere di giuristi, sarebbe stato difficile, perfino impossibile per l'istante prevedere il revirement della giurisprudenza della Corte di Cassazione e dunque sapere che al momento in cui li poneva in essere i suoi atti avrebbero potuto implicare una sanzione penale*" (77).

---

(77) La traduzione è nostra.

Negli stessi termini è poi anche la già citata sentenza “Groupe Danone”, che in modo (se possibile) ancor più chiaro rispetto alla sentenza “Pessino” ha (a sua volta) ribadito come “*occorr[a] ricordare anzitutto che il principio di irretroattività delle norme penali è un principio comune a tutti gli ordinamenti giuridici degli Stati membri e fa parte integrante dei principi generali del diritto di cui il giudice comunitario deve garantire l’osservanza [...]. In particolare, l’art. 7, n. 1, della Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali, [...] può opporsi all’applicazione retroattiva di una nuova interpretazione di una norma che descriva un’infrazione [...]. Ciò avviene, in particolare, nel caso si tratti di un’interpretazione giurisprudenziale il cui risultato non era ragionevolmente prevedibile nel momento in cui l’infrazione è stata commessa, alla luce, in particolare, dell’interpretazione vigente a quell’epoca nella giurisprudenza relativa alla disposizione legale in questione*” (78). Corollario di siffatta pronuncia è dunque (ancora una volta) la ritenuta impossibilità di muovere un rimprovero penale a carico di un soggetto in virtù di un mutamento giurisprudenziale successivo e non “*ragionevolmente prevedibile*”, in ragione (proprio) dell’interpretazione dell’art. 7 CEDU fornita dalla Corte di Strasburgo (79).

Siffatti principi di civiltà giuridica dettati a livello internazionale sono stati per ciò stesso fatti propri anche dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 18288 del 21 gennaio 2010, che espressamente richiamando la sentenza “Groupe Danone” paiono aver invero accolto quella stessa impostazione e cioè a dire “*una dimensione innovativa del principio di irretroattività*”, da applicarsi anche “*alla nuova interpretazione in senso sfavorevole di una norma, interpretazione non ragionevolmente prevedibile nel momento della commissione dell’infrazione*”.

La stessa Corte costituzionale con la sentenza n. 230/2012 — in cui pure è stata recepita una posizione più “conservatrice” rispetto all’equiparazione tra *legge e diritto vivente* sul piano della retroattività del mutamento giurisprudenziale sfavorevole prospettata nell’ordinanza di rimessione —, ha (anch’essa) espresso un’importante apertura proprio rispetto al problema della doverosa irretroattività dei mutamenti sfavorevoli (80).

(78) Cfr. Corte di Giustizia UE, Sez. II, 8 febbraio 2007, n. 3 (pubblicata in lingua italiana sul sito ufficiale della Corte di Giustizia dell’Unione Europea: [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)).

(79) Bene peraltro evidenziare che i principi enunciati dalle richiamate pronunce devono dirsi ormai pacifici nell’interpretazione dell’art. 7 CEDU come fornita dalle Corti Europee, tanto da aver trovato puntuale applicazione in numerosi precedenti: fra i più significativi cfr. Corte EDU, 21 ottobre 2013 (vertenza Del Rio Prada c. Spagna); Corte EDU, 17 settembre 2009 (vertenza Scoppola c/ Italia).

(80) Al § 10 della parte motiva in diritto la Corte costituzionale afferma infatti che l’irretroattività della nuova interpretazione sfavorevole della norma penale potrebbe risultare

Ed un accordo tanto unanime non pare certo ascrivibile al caso o a fortuite coincidenze.

La sentenza “Dolce&Gabbana” (come pure le sentenze ad essa conformi) costituisce un evidente *vulnus* al principio di personalità della responsabilità penale perché il giudizio di rimproverabilità nei confronti del preteso autore del reato viene ad essere ricostruito solo *a posteriori* a ricalcare gli schemi dell'*actio in libera in causa*, venendo a consistere nel fatto di essersi messo (l'autore) nelle condizioni di subire successivamente un giudizio di non apprezzabilità delle ragioni economiche che hanno ispirato la sua condotta: un giudizio cioè del tutto discrezionale ed arbitrario, che si forma *a posteriori* ed in modo differente per ogni singolo caso esaminato. L'opposto, nel senso della negazione, di quel principio di legalità che costituisce irrinunciabile baluardo costituzionale della libertà di autodeterminazione di ogni individuo e cioè a dire della possibilità di previamente e compiutamente prefigurarsi le conseguenze delle proprie azioni al momento in cui le stesse vengono poste in essere, senza coefficienti di “probabilità” indeterminati, mutevoli; perfino manipolabili dall'interprete.

Infine non si può poi neppure sottacere che, nonostante siffatti censurabili precedenti, permane ancor oggi un'eclatante incertezza interpretativa in punto di rilevanza penale della condotta elusiva: incertezza ben rappresentata dalla sentenza “Mythos” pronunciata dalla Sezione III della Suprema Corte di Cassazione in data 16 gennaio 2013 (e depositata in data 6 settembre 2013), in cui si è invero statuito in maniera diametralmente opposta a quella di cui alle sentenze “Ledda” e “Dolce & Gabbana”, affermandosi testualmente che in ambito “*di abuso del diritto, o di elusione [...] la rilevanza penale della condotta appare difficilmente configurabile, per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo più immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici: è evidente infatti che non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell'elusione all'evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe*” (81).

Non v'è dunque chi non possa in conclusione comprendere l'effettiva portata della decisione in commento e con cui la Suprema Corte di

---

appropriata nei casi in cui il giudizio verta su un fatto commesso in un momento in cui esso non risulti penalmente rilevante secondo l'interpretazione giurisprudenziale della Corte di Cassazione (pur non riscontrando tale situazione nel caso posto alla sua attenzione).

(81) Cass. pen., Sez. III, 16 gennaio 2013 (dep. 6 settembre 2013), n. 36859, in *Dir. pen. cont.*, 20 gennaio 2014. In commento, v. TROYER-CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno « a lato » su tre topoi in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 1, pp. 237 e ss.

Cassazione non ha fatto altro che ribadire “*postulati elementari dello statuto costituzionale del diritto penale*”, così ponendo un netto argine ad un orientamento giurisprudenziale (ossia quello inaugurato dalla nota sentenza “Dolce&Gabbana”) “*che stava prendendo una china scivolosa [...] incentrata sull’esigenza sostanziale, di natura emergenziale, di realizzare una « giustizia tutta intera » — colorando di penale rilevanza [...] fenomeni illeciti (al limite) soltanto in campo tributario*” (82).

Dalla disamina dei principi dettati da ultimo dalla sentenza “Mythos” se ne ricava allora l’ovvio quanto irrinunciabile corollario secondo cui, se ancora oggi sussiste una radicale incertezza interpretativa in punto di rilevanza penale dell’elusione, siffatta incertezza ha il valore (almeno) di un’impossibilità oggettiva di prevedere la sanzionabilità penale dell’elusione fiscale per le condotte intervenute prima delle sentenze Ledda e Dolce & Gabbana, allorquando nessun precedente giurisprudenziale ammetteva una configurazione dell’elusione fiscale in chiave di rilevanza penale.

D’altra parte, come pure rilevato da attenta dottrina (83), l’erroneità della conclusione intesa ad attribuire una (sia pur limitata) penale rilevanza alla fattispecie elusiva emergeva già dallo stesso testo della sentenza “costitutiva” di siffatto assunto, che nella propria premessa aveva invero avuto modo di evidenziare come “*il principio regolatore della materia non può che essere il principio di legalità, che stabilisce un nesso inscindibile tra sanzione penale e fatto, tassativamente e precisamente descritto da una norma di legge. Sotto questo punto di vista, l’elusione fiscale presenta tratti quasi antinomici, essendo caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale*” (84).

Già subito manifesta allora la difficoltà di poter comprendere siffatta sorta di ossimoro per cui una condotta che, per stessa ammissione della sentenza c.d. “Dolce & Gabbana” presenta “*tratti quasi antinomici*” con principio di legalità, possa poi vedersi (comunque) attribuito un (sia pure) circoscritto carattere di penale rilevanza (85).

(82) Cfr. TROYER-CAVALLINI, *op. cit.*, p. 241.

(83) PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, abuso del diritto e norme penali*, cit., p. 739.

(84) Cfr. Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit., p. 442.

(85) Al fine di poter comunque giungere all’affermazione della penale rilevanza di condotte elusive, la Suprema Corte ha ritenuto di fondare le proprie conclusioni fornendo una definizione “molto ampia” di imposta “*evasa*” e che sarebbe in grado di ricomprendere anche l’imposta elusa. Senonché, seppure non vi sia dubbio che il *quantum* di imposta effettivamente dovuta debba essere determinato sulla base delle disposizioni fiscali suscettibili di determinarne l’ammontare, parimenti ovvio è che debba trattarsi “*di disposizioni che atengono al momento per così dire, generativo delle obbligazioni tributarie, con un’efficacia*”

Sennonché, è pure importante segnalare come (in via sistematica) il principale argomento valorizzato dalla sentenza c.d. "Dolce & Gabbana" al fine di pervenire alla propria conclusione di penale rilevanza delle condotte elusive sia costituito dalla realizzata "lettura *a contrario*" dell'istituto del c.d. interpello preventivo, previsto e disciplinato dalla disposizione di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 74/2000.

Orbene, siffatta interpretazione risulta (anch'essa) già *prima facie* contraria alla stessa (espressa) *ratio* del Decreto legislativo 74/2000 così come esplicitata nella stessa Relazione al d.lgs. n. 74/2000, in cui è proprio il legislatore ad escludere qualsivoglia possibilità di "lettura *a contrario*" della richiamata esimente di cui all'art. 16, d.lgs. 74/2000, prevedendosi testualmente che "la disposizione di cui all'art. 16 è unicamente di favore per il contribuente e non può in alcun modo essere letta « a rovescio », ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie latu sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo" (86). Ancor più chiara (se possibile) è poi la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 14 aprile 2000, n. 114000 (87), in cui (al paragrafo 2.4) si prevede testualmente che "anche in mancanza della proposizione di un interpello, la condotta del contribuente che sia inquadrabile come semplice « elusione di imposta », basata sullo sfruttamento delle opzioni consentite dalla normativa vigente per realizzare lecitamente dei risparmi tributari, rimane priva di ogni riflesso penale, in quanto in tali casi non può ritenersi sussistente il dolo specifico di evasione richiesto dalle nuove fattispecie criminose".

Merita allora evidenziare che l'erroneità del precedente riverbera i suoi riflessi anche sul già richiamato principio di "prevedibilità" della comminatoria penale, atteso che i giudici, proprio sulla base della considerazione secondo cui la procedura di interpello prevista dall'art. 16 d.lgs. 74/2000 sarebbe attivabile solo per l'applicazione delle disposizioni antielusive contenute al comma 3 dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600/73, sono giunti ad esplicitare il noto principio di diritto secondo cui, non tutte le operazioni astrattamente riconducibili al novero dell'elusione fiscale possano assumere rilevanza penale, ma solo (appunto) quei comportamenti "corrispondenti ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla

---

quindi « costitutiva »; non potendo farsi trascinare nel settore del diritto penale norme non impositive di obblighi preesistenti al comportamento del contribuente, ma suscettibili di una valutazione ex post di « non opponibilità » alla amministrazione finanziaria degli effetti favorevoli conseguiti"; cfr. FLORA, *Perché « l'elusione fiscale » non può costituire reato (a proposito del « caso Dolce & Gabbana »)*, cit., p. 869.

(86) Cfr. Relazione al d.lgs. n. 74 del 2000, in *Guida dir.*, 2000, 14, p. 37.

(87) Si tratta della circolare emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000 ed avente espressamente ad oggetto "Penal-tributario: nuovi reati e depenalizzazione spiegati dalla Guardia di Finanza".

*legge*” e cioè a dire riconducibili alle operazioni espressamente contemplate al comma 3 dell’art. 37 bis d.P.R. n. 600/73.

Il punto diviene quindi che, sulla scorta della medesima “limitazione” della ritenuta rilevanza penale alle sole condotte elusive sussumibili nel disposto di cui alla richiamata disposizione tributaria (invero erronea perché fondata su un’inammissibile lettura *a contrario* della procedura di interpello di cui all’art. 16 d.lgs. 74/2000), la Suprema Corte ha evinto anche l’ulteriore principio di diritto secondo cui l’attribuzione di penale rilevanza alle condotte elusive riconducibili alla disposizione di cui al comma 3 dell’art. 37-bis del d.P.R. n. 600/73 non comporterebbe alcuna violazione del principio di legalità vigente in materia penale, poiché sarebbe un risultato interpretativo “*conforme ad una ragionevole prevedibilità, tenuto conto della ratio delle norme, della loro finalità e del loro inserimento sistematico*”.

Ciò nondimeno (ed anche a voler prescindere dall’evidenziata erroneità dell’“aggancio” interpretativo utilizzato dalla Suprema Corte) proprio a smentire siffatto assunto di “*ragionevole prevedibilità*” della rilevanza penale delle condotte richiamate nella disposizione di cui all’art. art. 37-bis d.P.R. n. 600/73 vi è la constatazione che tale disposizione non contiene alcuna previsione sanzionatoria, né alcun “rinvio” alle fattispecie incriminatrici di cui al d.lgs. 74/2000; di talché non è dato di potersi comprendere “*cosa dovrebbe spingere l’interprete a porsi il problema di leggere i riferimenti all’evasione come concetti normativi inclusivi dell’elusione*” (88). È perciò vieppiù manifesto che in assenza di qualsivoglia collegamento legislativo “espresso” tra elusione ed evasione, un risultato interpretativo in termini di “*ragionevole prevedibilità*” potrebbe (in via sistematica) ipotizzarsi solo nel caso in cui evasione ed elusione fossero fenomeni tra di loro sovrapponibili, atteso che solo in siffatta circostanza si potrebbe (per mero tuziorismo) ammettere che il riferimento all’evasione fiscale contenuto nelle disposizioni di cui al d.lgs. 74/2000 contempli “*prevedibilmente*” anche l’elusione fiscale.

Invero, anche i giudici di legittimità autori di siffatta pronuncia sono parsi perfettamente consapevoli del problema dell’impossibilità “oggettiva” di previsione della comminatoria penale rispetto a condotte che presentino carattere elusivo e dei suoi inevitabili contraccolpi (specie) in punto di elemento soggettivo doloso. Sono infatti gli stessi Giudici della Seconda Sezione della Suprema Corte a porre in evidenza come, pure ammessa

---

(88) DELL’OSSO, *L’elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, cit., p. 89. Come noto, tra condotta elusiva e condotta evasiva permane tuttavia uno iato davvero ineliminabile, sussistendo definitive differenze tanto con riguardo alle modalità oggettive delle rispettive condotte che con riguardo alle conseguenze afflittive contemplate dalla stessa disciplina tributaria.

l'astratta rilevanza penale della condotta riconducibile nel novero dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973, "*l'elemento psicologico del reato, costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, [...] deve essere positivamente riscontrato dal Giudice*"; ammonendosi come "*una strada tracciata dal sistema tributario per poter sostenere la buona fede e, quindi, l'insussistenza del reato per mancanza del dolo, è quella di richiedere l'applicazione del d.lgs. n. 74/2000, art. 15, il quale [invero] dispone che al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47 c.p., comma 3, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione*" (89).

È insomma la stessa Suprema Corte, nella medesima originaria vicenda "Dolce&Gabbana", a mostrare la consapevolezza (quantomeno) della necessità della prevedibilità e quindi dell'elemento soggettivo doloso demandando espressamente al Giudice di rinvio (e quindi del merito) il compito di verificarne la ricorrenza nel caso concreto e soprattutto precisando i criteri cui lo stesso si sarebbe dovuto attenere per compiere siffatta valutazione: criteri che non possono prescindere dalla previsione di cui all'art. 15 d.lgs. n. 74/2000, ai sensi della quale "*non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione*". E così pure relegando nel piano dell'accertamento dell'elemento soggettivo una circostanza che dovrebbe essere preliminarmente valutata sul piano della tipicità.

In altri termini, se prima del 2011 era dato incontrovertibile che l'elusione non avesse penale rilevanza, dopo siffatta data si è riscontrata una manifesta situazione di incertezza in cui non mancano pronunce della giurisprudenza di legittimità di segno diametralmente opposto. Orbene, a meno di non voler incorrere nella manifesta violazione del principio di legalità (e quindi anche di colpevolezza), non pare allora potersi fondatamente mettere in dubbio che rispetto a pretese condotte elusive, perlomeno *ante* 2011, non possa essere mosso alcun rimprovero penale personale, in assoluto difettando la possibilità per il soggetto agente di poter conoscere il precetto penale e quindi ragionevolmente prevedere la sanzione penale quale possibile conseguenza della sua condotta. Allo stesso modo, e a ben vedere, non si potrà muovere rimprovero penale neppure per le condotte successive al 2011, atteso che manca una specifica previsione sanzionatoria e che non si rinvergono elementi sistematici che consentano di equiparare

---

(89) Cfr. Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit., p. 442.

l'evasione fiscale alle condotte ritenute elusive. Breve: il fatto di elusione non è previsto come penalmente rilevante da una norma di legge.

2.3. *Il nuovo schema di decreto legislativo recante "disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente" quale possibile argine ad ulteriori e future derive di applicazioni "creative".* — La situazione di "oscurità normativa" determinatasi in ragione delle summenzionate decisioni giurisprudenziali assunte in materia di abuso del diritto/elusione ha di recente indotto il legislatore ad uno specifico intervento normativo significativamente intitolato "*disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*" (90). L'intento del legislatore delegato parrebbe invero doversi individuare proprio nel ripristino di quella certezza del diritto divenuta in crisi con il mutamento giurisprudenziale *in malam partem* inaugurato con la già più volte ricordata sentenza c.d. "Dolce&Gabbana". Conferma ne sia che, proprio nell'esordio della relazione illustrativa al richiamato schema di decreto legislativo (91), viene precisato espressamente che la *ratio* della riforma sia da rinvenirsi nel grave clima di incertezza venutosi a creare anche in ragione di recenti pronunce di legittimità che "*hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti*"; con un riferimento insomma fin troppo esplicito.

Tra le finalità prime del decreto delegato vi è dunque quella di porre al riparo il contribuente (specie nella sua veste di potenziale indagato/imputato) da contestazioni, anche di rilievo penale e che lo stesso non sia stato posto in grado di poter previamente e pienamente conoscere in ragione (appunto) del clima di grave incertezza maturato nei tempi più recenti a cagione dell'approccio assunto da una parte della magistratura (sia inquirente che giudicante): un approccio disomogeneo che, a detta del legislatore delegato, ha comportato il proliferare di "*ulteriori incertezze circa l'esito del possibile procedimento penale, con connessi danni, anche reputazionali, per i contribuenti*".

L'intervento del legislatore si è perciò concentrato sul tentativo di una più definitiva chiarezza rispetto ai criteri discretivi che dovrebbero orientare tanto il contribuente, quanto l'ente amministrativo accertatore (ed anche eventualmente l'autorità giudiziaria) al fine di poter distinguere le ipotesi strettamente evasive da quelle meramente elusive (o di abuso del

---

(90) Il riferimento è allo schema di decreto legislativo approvato dal Governo in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 (atto del Governo n. 163) e trasmesso alla Presidenza della Camera in data 29 aprile 2015.

(91) Si tratta della relazione illustrativa del Governo in data 20 aprile 2015 reperibile sul sito internet della Camera dei Deputati ([www.camera.it](http://www.camera.it)).

diritto). Un distinguo da operarsi alla stregua della "novella" disposizione di cui all'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 12 (92): alla luce della nuova previsione dovrebbero infatti configurarsi in particolare come operazioni elusive quelle prive di sostanza economica e che, pure nel rispetto della normativa fiscale, realizzino essenzialmente vantaggi fiscali indebiti (93), non potendo (in ogni caso) rientrare in siffatto paradigma legale le operazioni che siano invece giustificate da *"valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero all'attività professionale del contribuente"*.

Il labile confine che, anche alla luce di un siffatto nuovo dettato normativo, separerebbe le operazioni elusive da quelle pienamente legittime (e, in quanto tali, perciò opponibili al fisco) risulterebbe quindi ancora sfumato in tutti quei casi (peraltro assai ricorrenti) in cui vi sia coesistenza di ragioni puramente fiscali con quelle economiche *extra-fiscali*. La non marginalità delle valide ragioni economiche *extra-fiscali* pare essere infatti un terreno interpretativo assai "scivoloso" e che presenta caratteri di ampia discrezionalità, in cui potrebbero nuovamente proliferare quelle situazioni di incertezza che il legislatore mirava ad eliminare in radice. In proposito, la già menzionata relazione illustrativa allo schema di decreto suggerisce dunque, a valere quale criterio orientativo per il giudizio di marginalità (o meno) delle ragioni economiche *extra-fiscali*, quello di scandagliare la loro decisività rispetto alla conclusione dell'operazione nel suo complesso: le predette ragioni economiche non saranno cioè da considerarsi marginali nel solo caso in cui *"l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza"*; di talché, *"occorre dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni"*. Di primo acchito, dalla testuale formulazione contenuta nella relazione illustrativa, parrebbe così potersi desumere che sarà onere del contribuente quello di dimostrare la non marginalità delle ragioni economiche *extra-fiscali*, ricadendo espressamente su quest'ultimo la prova della decisività delle stesse, in una sorta allora di rinnovata prova diabolica che verrebbe a coincidere quasi con lo

---

(92) Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del richiamato schema di decreto legislativo, l'originaria disposizione antielusiva prevista dall'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 sarebbe abrogata e sostituita dal nuovo art. 10-bis, la cui formulazione è contenuta al comma 1 dello stesso art. 1 del richiamato schema di decreto.

(93) In particolare, al comma 2 del nuovo art. 10-bis si precisa testualmente che debbono ritenersi operazioni prive di sostanza economica *"i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"*. A tal fine sono in particolare espressamente considerati *"indici di mancanza di sostanza economica"* delle operazioni *"la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo di strumenti giuridici a normali logiche di mercato"*.

stesso atteggiamento soggettivo e psicologico assunto dal contribuente al momento della realizzazione dell'operazione (94).

Anche a voler qui ora tralasciare un approfondimento delle perplessità che una prima lettura dell'art. 10-bis pure suscita (almeno in un'ottica applicativa prospettica) non si può comunque negare l'effettiva portata innovativa della regola generale in tema di penale irrilevanza dei fenomeni strettamente elusivi/abusivi come prevista dall'ultimo comma del predetto articolo. Ed infatti, a valere quale disposizione di chiusura, viene chiaramente esplicitato che " *le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*", restando ferma (purtuttavia) l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. La limpidezza del dettato normativo non pare allora poter lasciare ulteriori margini di discrezionalità rispetto alla pretesa rilevanza penale di fattispecie elusive: il dato testuale risulta invero inequivoco statuendo una sorta di inconciliabilità ontologica tra fattispecie penale tributaria (al cui fondamento vi è necessariamente una condotta di natura spiccatamente evasiva) e condotte meramente elusive.

Sennonché, la già più volte menzionata relazione illustrativa allo schema di decreto pare fornire sul punto un contributo che, ben lungi dall'essere chiarificatorio, alimenta (al contrario) non pochi dubbi in ordine all'effettiva portata della clausola generale di chiusura contenuta all'ultima comma dell'art. 10-bis. Del tutto incongrua (e francamente sorprendente) è infatti la considerazione contenuta nella già richiamata relazione illustrativa del Governo secondo cui resterebbe " *impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali — sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti — nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive*" (95). Sfugge (forse) al legislatore delegato che fondamento imprescindibile delle fattispecie delit-

---

(94) Se così interpretata, la norma consentirebbe all'ente accertatore di potersi limitare a qualificare l'operazione come elusiva, con la conseguente inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente in ordine alla sua legittimità. In proposito, si osserva che il nuovo schema di decreto prevede tuttavia che l'amministrazione finanziaria possa procedere alla contestazione dell'abuso del diritto solo ove lo faccia con apposito atto e che lo stesso sia preceduto (a pena di nullità) dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti. Ai sensi del comma 6 del citato art. 10-bis, nell'atto notificato l'ente accertatore dovrà pure tassativamente indicare i motivi per cui ritenga configurabile un preteso abuso del diritto, consentendo dunque al contribuente una piena interlocuzione anche rispetto alle ragioni che lo hanno (a suo tempo) indotto alla conclusione dell'operazione in contestazione.

(95) Siffatta "frettolosa" affermazione contrasta infatti apertamente con la stessa premessa da cui il legislatore ha preso le mosse nell'introdurre il principio generale di irrilevanza penale delle condotte elusive/abusive: principio la cui *ratio* è stata espressamente individuata (secondo la relazione governativa) nella percepita esigenza di gradazione della reazione punitiva dello Stato rispetto a condotte (rispettivamente evasive ed elusive) che presentino differenti profili di gravità; donde la necessità (esplicitata nello stesso testo della

tuose penali-tributarie è sempre (e comunque) l'esistenza di una condotta dolosa connotata in termini evasivi (mai elusivi): la maldestra confusione tra i due distinti piani (ossia quelli dell'evasione e dell'elusione) rischierebbe così di porre nel nulla gli attuali sforzi normativi intesi ad assicurare maggiore chiarezza nei rapporti tra fisco e contribuente e quindi a (finalmente) rimuovere quella stessa incertezza del diritto che il legislatore si prefiggerebbe poter scongiurare quale vero e proprio *vulnus* per l'intera economia nazionale.

Altrettanto indecifrabili paiono le ragioni che possano aver spinto il legislatore delegato nella propria relazione illustrativa ad ulteriormente "avventurarsi" nel chiosare il principio generale di cui all'ultimo comma del citato art. 10-bis, precisando che "*resta salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che operazioni qualificate in precedenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione*". L'affermazione finisce invero per risolversi (a ben vedere) in una mera tautologia: nel caso ipotizzato si tratterà infatti di condotte tecnicamente qualificabili come evasive che ben potranno assumere rilevanza penale, laddove (ovviamente) già previste come reato al momento della commissione del fatto.

Ciò nonostante, resta conclusivamente pur vero che nessun dubbio pare possa ancora residuare rispetto a quelle operazioni che presentino caratteri solo elusivi e la cui irrilevanza penale verrebbe a restare definitivamente sancita, ponendosi così finalmente un argine (normativamente rinnovato) alla possibilità di ulteriori e future, quantomai improprie, "fughe in avanti" ad opera di parte della giurisprudenza.

GIOVANNI PAOLO ACCINNI  
*Avvocato*

---

legge delega e dai relativi lavori parlamentari) di delineare in via definitiva un netto confine tra evasione ed elusione.