

## **Trattamento sanzionatorio dell'abuso del diritto in sede tributaria ed in sede penale\***

Ringrazio per avermi dato la possibilità di parlare in questa sede e spero di fornire qualche spunto interessante di riflessione sulla problematica dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nonché sulla loro rilevanza dal punto di vista penale.

Abbiamo ascoltato una serie di casi concreti, a partire dalla relazione del dott. .... per passare al dott. .... fino alla collega avv. ...., di presunte fattispecie di abuso del diritto: dividend washing, usufrutto di azioni, lease back ecc...

Cerchiamo però di dare una definizione all'abuso del diritto. Che cos'è l'abuso del diritto in materia tributaria? È un'araba fenice di cui tutti ne presumono l'esistenza ma nessuno sa dove o cosa sia?

No, non è così. Una definizione c'è, ed è importante esporla perché è il punto di partenza per comprendere se l'abuso di diritto possa rientrare in qualche fattispecie penale o, se non altro, in qualche ipotesi accusatoria.

E' necessario partire dalla definizione di abuso del diritto che viene data dalla giurisprudenza.

Apro una breve parentesi. Già solo per quanto riguarda la Cassazione Tributaria, escludendo quindi la giurisprudenza di merito, le pronunce in materia di abuso del diritto sono a frequenza quasi settimanale, ed ogni pronuncia specifica la precedente. Si tratta, dunque, di una definizione in continua evoluzione. Già da tale circostanza possiamo capire quale rilevanza penale possa avere un istituto di fonte non normativa ed in continua evoluzione; però procediamo per gradi.

L'abuso del diritto può essere definito come una condotta che utilizza istituti giuridici e usufruisce di determinate operazioni, assolutamente lecite secondo il diritto, ma aventi come fine, esclusivamente o prevalentemente, il vantaggio fiscale, in assenza, quindi, di valide ragioni economiche se non quella del risparmio d'imposta.

Attenzione! Non qualsiasi risparmio d'imposta è abuso del diritto. È necessario, quale ulteriore elemento, il carattere abusivo del vantaggio fiscale: cioè devo ottenere quel vantaggio attraverso l'uso distorto della legge, perseguendo finalità che non siano quelle proprie per cui la legge è stata istituita. In ogni caso comunque non ci sarà mai una condotta *contra legem*, non ci potrà

---

\* Trascrizione dell'intervento orale svolto il 17/12/2010 in occasione del Convegno di formazione organizzato dall'Ordine degli Avvocati di Milano (con la collaborazione della Camera Penale milanese) e dalla Fondazione Forense di Milano

mai essere un'evasione. Già solo da questa definizione, che ho cercato di dare, capiamo che non c'entrano nulla con l'abuso del diritto, nemmeno sotto il profilo della contestazione d'accusa, quei due casi abbondantemente e diffusamente esposti dall'avv..... Infatti in quei casi si discuteva se una determinata operazione, o una determinata interposizione, fosse fraudolenta, fosse artificiosa, fosse fittizia oppure no. L'abuso del diritto, invece, non c'entra nulla con la frode che è un qualche cosa che va **contro** la legge.

L'abuso del diritto è un istituto di evoluzione esclusivamente giurisprudenziale. Sulla base delle sentenze che continuano a susseguirsi si può dire che elusione fiscale ed abuso del diritto costituiscono quasi un sinonimo, una sorta di endiadi.

Nel nostro ordinamento non esiste una clausola generale antielusiva, una così detta "general klausen" propria invece degli ordinamenti svizzero e tedesco. A tal proposito vi anticipo una riflessione che approfondirò in seguito: l'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973 non è considerato come esaustivo di tutte le ipotesi di elusione fiscale, ma viene considerato un elenco parziale delle possibili fattispecie di elusione fiscale.

L'abuso del diritto, invece, è un concetto più ampio a cui la giurisprudenza ha dovuto ricorrere proprio perché manca un'espressa previsione legislativa nel nostro ordinamento.

Allora, molto brevemente, com'è arrivata la giurisprudenza a costruire questo concetto? È partita, per quanto riguarda le imposte armonizzate, quindi l'IVA più le imposte doganali, da due sentenze assolutamente fondamentali, così dette *leading cases*, della Corte di Giustizia della U.E.: la sentenza Halifax del 2006 e la sentenza Pack Service del 2008, le quali giungono appunto alle conclusioni definitive che ho esposto prima.

Per quello che riguarda invece le imposte non armonizzate, e quindi le imposte dirette, la sentenza delle Sezioni Unite, cosiddetta di Natale perché del 23/12/2008, relatore dott. Altieri (ex Presidente della Sezione Tributaria e della Terza Penale), ha affermato che il divieto dell'abuso del diritto si applica anche in materia di imposte dirette, non perché viene indicato dalla Corte di Giustizia, ma perché è un principio immanente al nostro ordinamento e che deriva dall'art. 53 della Costituzione, secondo il quale tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. In tal modo tuttavia, e qui la dottrina è concordemente critica, viene forzato il significato dell'art. 53 Cost., dimenticando che prima dell'art. 53 c'è l'art. 23 della Costituzione, secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge, e quindi non per un orientamento giurisprudenziale.

Partendo da questo presupposto si è giunti a conclusioni assolutamente dirompenti e scandalose

per un penalista: se il principio è immanente nell'ordinamento è rilevabile d'ufficio, è rilevabile d'ufficio anche in Cassazione per la prima volta ed è retroattivo, pertanto applicabile anche a quei casi e quei periodi d'imposta antecedenti al formarsi di questo indirizzo giurisprudenziale. Questo è il quadro della giurisprudenza tributaria in materia di abuso del diritto.

Veniamo al problema della sanzionabilità di questo istituto. Farò un breve cenno alla questione sotto il profilo delle sanzioni tributarie e mi concentrerò maggiormente, ovviamente, sulle sanzioni di carattere penale.

Anche in tema di sanzioni tributarie e di abuso del diritto la giurisprudenza ha continue oscillazioni: si alternano cioè alcune sentenze molto rigorose a sentenze con cui si fa un passo indietro. Ultimamente siamo arrivati ad una sorta di contemperamento delle due tendenze, ed anche la giurisprudenza di merito si sta adeguando con alcune pronunce molto interessanti. Vorrei citare una recentissima CTP di Reggio Emilia depositata il 29 novembre scorso, un caso molto importante che riguarda operazioni su derivati (swap e altro) abitualmente usufruite dagli istituti bancari. Qui il contribuente, sottoposto a verifica prima ed a processo dopo, è il Credito ....., ma tutte le banche sostanzialmente sono interessate a questo tipo di operazioni. Tant'è vero che, dopo questa sentenza, moltissimi Istituti hanno deciso di aderire a forme deflative/transattive del contenzioso, quindi di non proseguire il contenzioso. Infatti tutti gli Istituti avevano messo in conto che l'indirizzo della Cassazione fosse negativo, ma non avevano messo in conto che anche il Giudice di merito avrebbe dato loro torto.

La sentenza, nonostante sia negativa per il contribuente, oltre ad essere ben motivata è abbastanza garantista. Da quello che si legge dallo svolgimento del processo e dalla narrativa si può dire che in questo caso vi siano delle condotte effettivamente rientranti nelle definizioni sopra esposte. Sostiene il Giudice: la logica che pare dominare nella giurisprudenza di legittimità più severa è il rovesciamento della regola. E cioè, la regola secondo cui non è lecito risparmiare tributi strumentalizzando le norme in modo contrario ai loro scopi diviene la regola, completamente diversa, secondo cui non sarebbe lecito risparmiare tributi, se non con operazioni giustificabili anche per ragioni diverse dalla convenienza tributaria. C'è dunque un atteggiamento critico nei confronti dei troppi passi in avanti fatti dalla giurisprudenza di legittimità, per ritornare alla definizione originaria sopra richiamata. Tanto è vero che poche settimane fa la Sezione Tributaria della Cassazione ha emesso una sentenza favorevole al contribuente perché ha riconosciuto che, pur essendovi stato un utilizzo di negozi giuridici per fini non loro propri, non vi è stato il risparmio fiscale.

Torniamo al discorso della sanzionabilità. Anche in sede di giurisdizione tributaria si è posto il dubbio se la condotta abusiva, la quale una volta individuata determina ovviamente un recupero d'imposta con i relativi interessi, sia sanzionabile anche dal punto di vista delle sanzioni tributarie amministrative. C'è disaccordo tra la varia giurisprudenza, ma alcune pronunce, anche da parte della Cassazione oltre che da parte del Giudice Tributario di merito (c'è una Provinciale di Milano, ma ce ne sono tante altre), escludono l'applicabilità della sanzione tributaria anche in caso di riconoscimento dell'abuso in virtù di due principi.

Il primo è che **anche** in materia di sanzioni tributarie (amministrative) esiste il principio di legalità: l'art. 3 del D.lgs. 472/1997 ricalca nella sostanza l'art. 2 del nostro codice penale. Quello che manca in materia di sanzioni tributarie è la rilevanza costituzionale del principio di legalità, però, come legge ordinaria, questo principio esiste. Inoltre esiste una norma specifica "di tradizione", perché presente nel nostro ordinamento fin dagli anni '30, che consente di disapplicare le sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza nell'interpretazione della norma tributaria. Allora è chiaro che se l'abuso del diritto è un istituto in continua evoluzione giurisprudenziale, e se praticamente soltanto dal 2008 è stato un giurisprudenzialmente "codificato", il contribuente prima del 2008 non poteva nemmeno immaginare che si raggiungessero simili traguardi. Sono quindi evidenti le obiettive condizioni di incertezza. Comunque, se è vero che vi sono molte sentenze che portano all'esclusione della sanzione, ve ne sono altre che invece giungono ad applicare anche la sanzione tributaria.

Si può pertanto concludere che è necessario esaminare concretamente, caso per caso, e a seconda della fattispecie comprendere se effettivamente vi siano gli estremi per applicare, sempre in sede amministrativa, anche la sanzione.

Veniamo ora alla sanzionabilità penale dell'abuso del diritto.

Non ci sono precedenti a parte uno vecchissimo della Sezione V penale in materia di legge fallimentare in cui, con un *obiter dictum* e quindi incidentalmente, viene sostanzialmente stabilito che la condotta esula dalla contestazione e non assume, trattandosi di elusione, interesse ai fini penali.<sup>1</sup>

Quindi la Cassazione sembra dire che l'elusione non interessa il Giudice penale.

---

<sup>1</sup> Tuttavia è stata recentissimamente pubblicata in stralcio, in "Riv. Dott. Comm." 2010, p. 881, una prima interessantissima sentenza (assolutoria perché il fatto non è previsto dalla legge come reato) sull'art. 37 bis DPR 600/73 in relazione all'art. 4 Dlgs. 74/00: Trib Catania, sez. III mon., 11/11/09 n. 2741.

Procediamo allora passo per passo.

Se è vero che l'abuso del diritto è un istituto di derivazione giurisprudenziale e se è vero che nel diritto penale esiste il principio costituzionalmente protetto di tassatività della fattispecie, di stretta legalità di cui all'art. 25 della Costituzione, è evidente che una condotta abusiva non potrà mai entrare nella previsione di qualsivoglia reato.

La tendenza da parte degli Uffici accertatori dell'Agenzia delle Entrate, dell'Amministrazione Finanziaria, sia dei funzionari civili che dei funzionari militari, soprattutto fino a qualche tempo fa, era quella di inserire l'abuso del diritto in sede di accertamento come "ciliegina sulla torta" al termine del procedimento d'accertamento della maggiore imposta. Ma, anche in quei casi che abbiamo ascoltato precedentemente, si discuteva se una condotta fosse fraudolenta oppure no, se si trattasse di condotta fittizia oppure no.

Non c'entra nulla quindi con l'abuso così come l'abbiamo definito utilizzando i concetti fatti propri dalla Corte di Cassazione.

Pertanto una condotta abusiva, nel vero senso del termine, non potrà mai rientrare in una previsione di reato, nemmeno nella truffa. Perché è vero che potrebbe essere più semplice in certi casi contestare la truffa ma se alcune condotte, anche viste in un complesso unitario, rivestissero delle modalità fraudolente e artificiose saremmo comunque al di fuori del concetto di abuso.

Apro una parentesi. Siamo in trepidante attesa delle motivazioni delle Sezioni Unite che hanno escluso il concorso materiale tra frode fiscale e truffa.<sup>2</sup>

Pur condividendo la conclusione sulla mera apparenza del concorso, secondo il mio parere non è facile sostenere un rapporto di specialità tra truffa e frode fiscale, pur essendovi una "specialità" della disciplina fiscale rispetto a quella patrimoniale in genere. Si tratta di reati diversi che hanno qualche elemento comune, però ognuno dei due contiene elementi propri. Non vedo, quindi, quel rapporto di cerchi concentrici che si può avere nel tipico rapporto di specialità; forse si potrà richiamare il principio di consunzione facendo riferimento anche alla gravità del trattamento sanzionatorio, per evitare comunque la doppia punibilità: vedremo cosa ci dirà la Cassazione.

È certo comunque che i due reati possono concorrere in alcuni determinati casi: i casi di condotte diverse con diversità di dolo. Mi riferisco cioè al concorso materiale eterogeneo, e non al ca-

---

<sup>2</sup> La sentenza, Cass. SS.UU. n. 1235/11, è stata depositata successivamente al convegno, esattamente in data 19/1/11.

so in cui la stessa condotta venga punita a titolo di frode e di truffa, o di truffa soltanto, quando non sia possibile far entrare in gioco la frode fiscale.

Questo è il quadro della situazione, ma c'è un ma: esiste la problematica dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973.

L'art. 37 bis è una disposizione legislativa (quindi non un'elaborazione giurisprudenziale) presente nel nostro ordinamento che prevede, secondo un orientamento ormai consolidato, alcuni casi, non tutti (non ha assolutamente una valenza generale) di elusione fiscale. Tale norma stabilisce che sono inopponibili all'amministrazione finanziaria atti, fatti o negozi, privi di valide ragioni economiche. È sempre lo stesso concetto ricorrente: l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma uno della norma. Poi c'è il comma tre che contiene un elenco di una serie di negozi ed atti che rientrerebbero nell'ipotesi di cui ai commi precedenti dell'art. 37 bis. Infatti, la nostra legislazione è spesso caratterizzata dalla casistica. Questo è il primo aspetto da tener presente.

L'altro elemento da tener presente è l'art. 4 del D.lgs. 74/00.

Funzionari preparati e prudenti si guarderebbero bene dal contestare l'abuso di diritto con l'art. 2 o l'art. 3 del D.lgs. 74/00, fattispecie connotate dall'elemento della frode, perché indebolirebbero evidentemente *ictu oculi* la loro ipotesi accusatoria.

Potrebbe entrare in gioco invece l'art. 4 che prevede la dichiarazione infedele. Dichiarazione infedele, quindi sempre dolo specifico ma non frode.

Mentre per l'abuso di diritto non dovrebbe comunque essere redatta alcuna denuncia penale, per le condotte rientranti nell'art. 37 bis potrebbero forse esservi gli estremi di una denuncia, comunque non di una condanna se si interpreta la norma in un determinato modo.

L'art. 4, al pari di altre norme del D.lgs. 74/00, reca l'espressione "costi fittizi". Questo è un punto nodale: il concetto di fittizio nel reato di dichiarazione infedele. Come lo intenderemo noi e come tendono a considerarlo, fortunatamente, anche in Procura a Milano e come indica il significato letterale del termine, è **fittizio ciò che non appartiene alla realtà in senso naturalistico e fenomenico.**<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> La sentenza già citata in nota (Trib. Catania 11/11/09) condivide tale ipotesi confutando in maniera specifica ed esaustiva tutte le argomentazioni che conducono alle conclusioni di segno contrario (esposte nel seguito dell'intervento) e concludendo per la non punibilità penale delle condotte elusive ex art. 37 bis DPR 600/73, pur riconoscendone la sussistenza.

C'è però un'interpretazione che si è formata già nell'immediatezza dell'entrata in vigore del D.lgs. 74/00, e che proviene naturalmente dalla G.d.F. e dall'Agenzia delle Entrate sotto forma di circolari interpretative e applicative (ma anche da una certa parte della dottrina) secondo la quale "fittizio" dovrebbe essere inteso nell'accezione tributaria del termine. Fittizio sarebbe dunque non solo ciò che non appartiene alla realtà, ma anche ciò che non è spettante nel diritto tributario e quindi i costi indeducibili, i costi non di competenza ed i costi non inerenti.

Ecco allora che in questa nozione possono rientrare le previsioni di cui all'art. 37 bis: perché si dice che fittizio non riguarda solo i fatti materiali. Infatti, mentre la legge precedente, la legge 516 del 1982, prevedeva testualmente ed espressamente la punibilità di fatti materiali, nell'attuale legislazione non c'è questa previsione.

In più è presente una norma nel D.lgs. 74/00, l'art. 7, la quale prevede la non punibilità delle valutazioni. Le valutazioni, dunque non fatti materiali, non sono punibili quando vengono indicati nella nota integrativa i criteri con cui sono state effettuate e quando vengono seguiti criteri assolutamente costanti nel tempo (quindi non si cambia criterio da un anno all'altro, da un periodo d'imposta all'altro senza motivazione e improvvisamente). Allora, al contrario, si dice: se le valutazioni non sono punite in questo caso, negli altri casi sono punite, sono quindi penalmente rilevanti al pari dei fatti materiali.

Esiste poi un'ulteriore argomentazione che si fonda sull'art. 16 del D.lgs. 74/00. Anche in questo caso è prevista un'esimente che prevede la non punibilità in caso di interpello ad un determinato Comitato Consultivo qualora il contribuente decida di adeguarsi alle istruzioni fornite dal comitato. L'Amministrazione quindi non può poi cambiare idea e addirittura contestare un'ipotesi di reato. Ma si dice: allora, se è vero che in caso di interpello e di conseguente adeguamento non sussiste la punibilità, è altrettanto vero che se non lo propongo, o pur proponendolo non mi adeguo, sono punibile. Parlo ovviamente di questioni di carattere tributario, quindi di applicazione di negozi leciti. Anche quest'argomento *a contrario* è rafforzativo della tesi che considera il termine "fittizio" in senso tributario, o per lo meno considera l'ambito di applicazione dell'infedele dichiarazione anche in senso tributaristico.

Quindi, se questa interpretazione fosse vera (io personalmente non la condivido, ma in sede pratica è comunque diffusa), il reato di cui all'art. 4 punirebbe l'infedele dichiarazione *tout court*, salvo la problematica del dolo specifico che però deve essere oggetto dell'indagine dell'Autorità Giudiziaria penale, quindi certamente non è un oggetto di valutazione da parte del denunciante. Effettivamente ciò di cui io mi preoccupo è la denuncia. Mentre nell'abuso non

dovrebbe nemmeno essere fatta, in un'ipotesi rientrante nella previsione dell'art. 37 bis citato esisterebbe questa problematica.

Del resto, chi assiste persone normalmente incensurate sa che molto spesso la semplice denuncia può creare problemi, indipendentemente dall'esito della denuncia stessa. Può creare problemi all'impresa, non solo sotto il profilo psicologico del rappresentante legale, ma anche sotto il profilo dei rapporti commerciali, bancari e via discorrendo.

Desidero ricordare, incidentalmente, che l'infedele dichiarazione è una previsione al di fuori dalla legge delega che poi ha dato luogo al D.lgs. 74/00. La delega prevedeva di istituire esclusivamente fattispecie connotate da elevato grado di disvalore sociale e da fraudolenza, quindi la dichiarazione infedele è una forzatura del Legislatore delegato rispetto al delegante.

Comunque, se l'infedele dichiarazione ha una portata così ampia, una condotta elusiva prevista legislativamente dall'art. 37 bis che porti ad un recupero d'imposta tale da superare la soglia di punibilità prevista dall'art. 4 (non dimentichiamo che l'art. 4 prevede una soglia di punibilità mista) potrebbe dare luogo ad una denuncia da parte dell'organo amministrativo. Potrebbero pertanto sussistere gli estremi per instaurare il procedimento, fermo restando che nel dibattito, nella pratica, si può dimostrare che il contribuente avesse valide ragioni economiche per fare quelle operazioni; ferme restando, quindi, l'indagine di merito e l'istruzione dibattimentale. Io propongo però una soluzione, formatasi recentemente in sede di dottrina (ma c'è anche qualche giurisprudenza di merito che l'ha accolta) la quale consentirebbe di escludere una punibilità *ex ante* anche per i casi dell'art. 37 bis.

L'art. 37 bis rende **inopponibili** all'Amministrazione gli atti e negozi in esso elencati. È evidente che se la disposizione venisse considerata norma sostanziale ci muoveremmo nell'ambito del recupero d'imposta e pertanto, (se a fittizio diamo quella nozione che dicevamo prima) potrebbe essere riconosciuta una rilevanza ai fini di una denuncia penale. Se, invece, l'art. 37 bis viene considerato (come avviene in dottrina) quale norma procedimentale, si potrebbe giungere ad un'esclusione della sanzionabilità non solo sotto il profilo penale, ma anche sotto il profilo tributario amministrativo. In altre parole, se la norma riveste natura procedimentale, il contribuente non è tenuto ad applicare l'art. 37 bis in sede di autoliquidazione: il disconoscimento degli effetti del negozio giuridico deriverebbe soltanto dall'attività di verifica della dichiarazione. La dichiarazione però, prima di quel momento, non sarebbe infedele perché non c'è stata alcuna lesione e contraddittorietà verso alcuna norma sostanziale. Quindi se questo è vero, se la norma è procedimentale, certamente a seguito di verifica ci può essere il recupero d'imposta ma giam-



mai l'irrogazione di qualsivoglia sanzione sia penale, sia amministrativa.

Perché si parla di norma procedimentale?

Anzitutto per il contesto in cui è inserito l'art. 37 bis, e cioè fra le norme sull'accertamento, quindi non sotto il titolo relativo alla disciplina della quantificazione dell'imposta. In secondo luogo, la lettera della legge definisce "non opponibili" all'Amministrazione finanziaria determinati negozi giuridici.

Si tratterebbe quindi di validi negozi giuridici che **soltanto da un punto di vista procedimentale sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria.**

Inoltre, lo stesso quarto comma del 37 bis prevede una serie di garanzie procedurali, da osservare a pena di nullità prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento. L'emissione dell'accertamento deve essere infatti preceduta dalla richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni. Non è possibile quindi parlare di evasione e di sanzionabilità se l'Agenzia delle Entrate chiede chiarimenti su una determinata operazione commerciale attraverso una procedura specificamente regolamentata, riconoscendone la liceità *ex se*.

Vorrei sintetizzare terminando il mio intervento: l'abuso del diritto non rientra in alcuna previsione di carattere penale; anche quelle forme più ristrette e più specifiche di elusione previste dall'art. 37 bis DPR 600/73 possono non dar luogo ad alcuna denuncia penale ed irrogazione di sanzione se questa disposizione venisse considerata, come lascerebbero intendere il testo e la collocazione della stessa, una norma meramente procedimentale che consentirebbe soltanto il recupero d'imposta ma non la sanzionabilità.

Tre brevissime conclusioni.

Una anzitutto riguarda la giurisprudenza in materia tributaria, e qui faccio mie le parole che sono state adoperate dal prof. De Mita in diverse occasioni. Giurisprudenza deriva da *juris prudentia*; sarebbe quindi auspicabile prudenza da parte di quella Autorità Giudiziaria (la Cassazione Tributaria) che è chiamata alla funzione nomofilattica, interpretativa del diritto esistente, non ad inventare nuovo diritto ed innovare radicalmente alcuni istituti sia pur in un'ottica comunitaria: questo compito è demandato al Legislatore.

È importante che in nome dei principi non si calpesti il diritto vivente. È questo il pericolo, è questa la tentazione in cui potrebbero incorrere i Giudici della Cassazione Sezione Tributaria.

La seconda conclusione è che è evidentemente indispensabile, come accennava prima di me il dott. ...., un intervento da parte del Legislatore non solo per individuare la sanzionabilità o me-

no dell'abuso del diritto, ma soprattutto per disciplinare legislativamente la materia in modo da delimitare questa definizione di abuso del diritto. Pur riconoscendo che l'istituto è necessariamente atipico, è indispensabile una previsione normativa che metta dei "paletti", anche al fine di non disincentivare ulteriormente l'investimento nel nostro Paese da parte di imprenditori stranieri i quali hanno bisogno di certezza del diritto, come del resto tutti noi utenti. Perché, nonostante quanto dica qualche consigliere di Cassazione in qualche convegno, noi non siamo ancora un paese di Common Law, ed il nostro ordinamento necessita di regole scritte in fonti normative. Questo mio auspicio risale al 2006-2007, quando ho cominciato a occuparmi di questa problematica. Vi sono numerosi disegni di legge, però sono rimasti lettera morta.

La terza conclusione è più pratica e rivolta proprio ai miei colleghi. È importante comprendere l'interdisciplinarietà di questa materia. Anche il penalista deve comprendere e confrontarsi con il diritto tributario, o comunque imparare a conoscere la materia tributaria (che è una cosa che non si improvvisa) ed avvalersi sì della collaborazione del commercialista ma capire anche cosa dice il commercialista. Perché è indispensabile che i difensori ed i consulenti della parte non parlino due linguaggi diversi in un dialogo tra sordi.

È importante conoscere le due facce della stessa medaglia (*rectius* materia) in modo da essere in grado di "tradurre" al Giudice penale (tenendo conto della sua formazione) le circostanze di fatto e di diritto: ciò è soprattutto vero per i primi casi che verranno discussi, nei quali la questione dovrà essere prospettata correttamente e nel suo complesso. Grazie.

Avv. Francesco Colaianni