

Capitolo I

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO IN ITALIA: CENNI STORICI *

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Origini del diritto penale tributario. – 3. Diritto penale tributario del secondo dopoguerra e stagione delle “manette agli evasori”: la legge n. 516/1982. – 4. Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000. – 5. Abbandono delle premesse del d.lgs. n. 74/2000: un ventennio di continui ripensamenti (2000-2020).

1. *Introduzione.*

L’attuale configurazione del sistema di diritto penale tributario – oggi comunemente identificato nel d.lgs. n. 74/2000, da ultimo modificato con legge n. 157/2019 – è il frutto di una lunga evoluzione, che parte da lontano ed affonda le proprie radici nel XIX secolo.

Tale evoluzione è stata, come si vedrà nei prossimi paragrafi, essenzialmente segnata dalla oscillante sensibilità del legislatore rispetto al fenomeno dell’evasione fiscale, nonché dal ruolo e dalla concezione del diritto penale, il quale, per certi periodi storici, è stato strumentalizzato e “amministrativizzato” fuoriuscendo dagli schemi suoi propri (in deroga, peraltro, ai principi che dovrebbero essere ad esso immanenti, quali l’offensività e la sussidiarietà), mentre in altre fasi è riuscito ad acquisire una propria “autonomia”, svincolandosi dal momento riscossivo ed eventualmente prodromico al fenomeno evasivo.

Il legislatore penale tributario, insomma, per oltre un secolo, è stato (ed è tuttora) alla ricerca di un assetto fondato su un sistema di pesi e contrappesi, che pare aver raggiunto un punto di equilibrio – al netto di qualche sbavatura che continua a caratterizzare anche gli interventi di riforma più recenti – con l’avvento del nuovo millennio.

Peraltro, le frequenti modifiche e innovazioni apportate sul piano sostanziale sono state parallelamente accompagnate da interventi riformatori sul piano pro-

* FILIPPO FERRI e GUGLIELMO PENNISI sono autori dei §§ 1, 2, 3, 4. RICCARDO LUCEV è autore del § 5.

cessuale. Infatti, proprio sul versante dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario, nel corso di poco meno di un secolo si è registrato un «radicale rovesciamento di prospettiva», passando «da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta “pregiudiziale tributaria” ad un meccanismo di “doppio binario”, per giungere infine al c.d. sistema di “convergenze parallele”»¹. Sul punto, la dottrina, sia penalistica sia tributaria, è sostanzialmente pacifica nel suddividere l'evoluzione storica dei rapporti tra i due procedimenti in tre periodi principali, coincidenti con tre “fasi” normative: la prima compresa tra il 1929 ed il 1982, la seconda tra il 1982 ed il 2000, la terza dal 2000 ad oggi.

Nei prossimi paragrafi si procederà, pertanto, ad una ricognizione delle principali tappe della evoluzione del diritto penale tributario, tanto sul piano “sostanziale”, quanto sul piano “procedurale”, seguendo l'*iter* tracciato dagli interventi legislativi succedutisi nel corso del tempo.

2. Origini del diritto penale tributario.

Pur non essendo ancora maturi i tempi per parlare di un sistema di *diritto penale tributario*, i primi interventi legislativi caratterizzati dal ricorso alla sanzione penale finalizzato alla tutela degli interessi erariali possono essere collocati all'indomani dell'Unità d'Italia.

Tralasciando in questa sede il “Regolamento doganale” del 21 ottobre 1861 (poi sostituito dal Regolamento dell'11 settembre 1862) nonché il r.d. n. 3020 del giugno 1866 con cui vennero introdotte alcune disposizioni repressive in ambito doganale, un primo intervento in materia di imposte dirette è rappresentato dalla legge n. 1444/1873, “Legge relativa alla applicazione delle multe per ommesse o inesatte dichiarazioni delle imposte dirette”.

Come sottolineato da autorevole dottrina, il sistema punitivo delineato dalla legge da ultimo citata appariva però «disorganico e non particolarmente robusto»². Ciò perché esso, da un lato, puniva solo alcune tipologie di illecito tributario e, dall'altro lato, si caratterizzava per un apparato sanzionatorio blando, essendo previste sanzioni esclusivamente pecuniarie³, con conseguente scarsa efficacia sul piano general-preventivo.

¹ P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 1, 2018, p. 101.

² F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 2.

³ L'art. 1 puniva con una mera soprattassa l'omessa denuncia «nei termini e nei modi stabiliti dalle Leggi per le imposte sui redditi di ricchezza mobile e dei fabbricati» e la denuncia infedele, ossia il fatto di «chi denuncia il reddito in somma minore di quella che sia per risultare dal definitivo

A seguito della Prima Guerra Mondiale, la crescita del debito pubblico e, contestualmente, del fabbisogno finanziario statale contribuirono a sensibilizzare il legislatore, il quale, con la legge n. 2834/1928 (“Penalità in materia di imposte dirette”) irrobustì l’apparato sanzionatorio previgente in materia di imposizione diretta. Infatti, a fianco di illeciti tributari presidiati da una sovraimposta proporzionale alla imposta evasa ed, eventualmente, da una sanzione pecuniaria⁴, venne finalmente introdotta nel sistema sanzionatorio-tributario del primo dopoguerra la pena detentiva, finalizzata alla tutela del momento della riscossione, più che a quello dell’accertamento: si fa riferimento alla detenzione da dieci giorni a tre mesi prevista – dall’art. 6 comma 6 – per l’ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento della somma già accertata e dovuta a titolo di imposta.

Certo, nonostante l’introduzione, per la prima volta, di una risposta punitiva più severa – almeno, sulla carta – in ambito penale-tributario, la legge n. 2834/1928 rimaneva comunque ancorata ad un apparato sanzionatorio scarsamente incisivo, per via del circoscritto ambito di operatività delle disposizioni in essa contenute (pur sempre limitato alle imposte dirette) e per la “eccezionalità” dell’applicazione della pena detentiva, limitata alla sola ipotesi poc’anzi descritta.

La prima legge organica avente vocazione generale – e alla quale, difatti, si fa convenzionalmente risalire la genesi del diritto penale tributario – è la legge n. 4/1929, “Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”, che ebbe il merito di fissare dei principi generali, validi all’interno del microsistema penale-tributario, derogatori rispetto alla disciplina comune del diritto penale sostanziale e processuale⁵.

I tratti salienti della legge del ’29 possono essere così sintetizzati.

In primo luogo, all’art. 1 comma 2 era disciplinato il c.d. principio di fissità, secondo cui le disposizioni della legge n. 4/1929 «non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate». Si tratta evidentemente di un principio finalizzato a garantire la tenuta nel tempo del sistema sanzionatorio penale tributario delineato dal legislatore del ’29, evitando che eventuali future disposizioni contenute in leggi tributarie successive potessero creare disarmonia rispetto al quadro san-

accertamento»; l’art. 7 puniva con la pena pecuniaria da lire 5 a lire 200 il fatto del contribuente che, convocato in sede di accertamento, non si fosse presentato o avesse negato «la visita dei luoghi o la esibizione dei titoli e, quanto alle società anonime o in accomandita per azioni, dei libri di amministrazione secondo l’obbligo della legge di imposta».

⁴ Si fa riferimento alla omessa denuncia dei redditi (art. 2), alla dichiarazione infedele (art. 3) – fattispecie già previste dalla legge n. 1444/1873 – e al compimento di atti finalizzati a sottrarre redditi alla imposizione fiscale (art. 4).

⁵ Non è un caso che le disposizioni della legge n. 4/1929 entrarono in vigore il 1° luglio 1931, contestualmente all’entrata in vigore del codice penale e del codice di procedura penale.

zionatorio di cui alla legge n. 4/1929, generando conseguenti incertezze applicative⁶.

Tuttavia, come osservato in dottrina, il “presidio” rappresentato dal principio in parola «aveva un valore più che altro simbolico, non godendo tale metanorma di particolare resistenza rispetto all’eventuale avvento di nuovi strumenti di pari rango che decidessero altrimenti»⁷. Il disposto di cui all’art. 1 comma 2 legge n. 4/1929, pertanto, si risolveva in un monito per il legislatore futuro di ben ponderare eventuali successivi interventi relativi a fattispecie penali-tributarie già normate e sanzionate.

Secondariamente, l’art. 20 prevedeva un meccanismo di ultrattività, in deroga alle regole previste dall’art. 2 c.p., con conseguente applicazione delle disposizioni sanzionatorie penali tributarie di cui alla legge n. 4/1929 ai fatti commessi sotto il loro vigore anche in caso di sopravvenienza di legge successiva più favorevole. L’art. 20, infatti, recitava: «Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione». Quale che ne fosse la *ratio*⁸, il risultato fu quello di una estremizzazione del principio della certezza del diritto, a (eventuale) scapito dei principi di legalità e di retroattività delle norme penali più favorevoli.

In terzo luogo, ulteriore profilo di specialità del microsistema penale-tributario delineato nel 1929 attiene al regime della prescrizione. L’art. 16 stabiliva un termine prescrizionale di tre anni (in luogo di quello ordinario di diciotto mesi allora previsto dall’art. 157 comma 1 n. 6 c.p.) per tutte le contravvenzioni previste dalle leggi finanziarie.

Ancora, altra peculiarità introdotta dal legislatore del 1929 consisteva nel c.d. principio di alternatività tra illecito penale e illecito amministrativo, volto ad evitare una duplicazione sanzionatoria (penale e amministrativa) per gli illeciti tribu-

⁶ In dottrina il principio di fissità è stato definito «sforzo per ipotecare il futuro, quasi sintomatico di una sostanziale sfiducia del legislatore nei confronti dei propri successori»: così A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 16.

⁷ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 16.

⁸ Così autorevole dottrina sulla possibile *ratio* del principio di ultrattività di cui all’art. 20 legge n. 4/1929: «Ripercorrendo l’iter della l. 4/1929, la *ratio* della disposizione sembra consistere nella particolare struttura delle norme penali tributarie che il legislatore del 1929 si prefigurava: la norma penale tributaria era strettamente connessa a quella tributaria (precetto) la quale è assoggettata al principio del *tempus regit actum* (art. 11 disp. prel.), salvo espresse deroghe, tant’è che per i tributi diretti era prevista la pregiudiziale e, per gli altri tributi, il giudizio congiunto. Questi caratteri del sistema penale tributario parevano giustificare l’estensione ad esso del principio *tempus regit actum* valido per la norma tributaria e, nel contempo, l’esclusione di una identica soluzione in ogni altra ipotesi di norma penale connessa con quella extrapenale» (E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 6).

tari costituenti reato. L'art. 3, infatti, disponeva: «Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorge l'obbligazione al pagamento di una somma a titolo di pena pecuniaria».

Come osservato in dottrina, «il principio di alternatività tra sanzione penale e amministrativa era coerente con la logica di fondo che ispirava il sistema punitivo tributario dell'epoca, imperniato su sanzioni a carattere pecuniario ed in cui la pena detentiva rappresentava una misura autenticamente eccezionale. Conseguentemente, non sarebbe stato ragionevole sanzionare lo stesso illecito tributario con due sanzioni a carattere pecuniario»⁹.

Ma la vera caratteristica dell'impianto della legge n. 4/1929 si rinviene sul piano processuale.

Sotto tale profilo, infatti, anzitutto, la competenza per le contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda venne sottratta alla giurisdizione del giudice penale e devoluta all'intendente di finanza (con competenza residuale del Tribunale per tutti gli altri reati, ivi inclusi i casi di opposizione al decreto penale di condanna dell'intendente di finanza).

Secondariamente, venne introdotta – almeno per i reati tributari relativi alle imposte dirette – la c.d. pregiudiziale tributaria, in forza della quale «per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia»¹⁰. Di talché, si riservava agli organi dell'Amministrazione finanziaria – ritenuti maggiormente competenti sul piano tecnico – l'esclusiva in punto di accertamento dell'*an* e del *quantum* della imposta evasa, legittimando l'intervento dell'autorità giudiziaria penale soltanto a valle.

L'esercizio dell'azione penale era, pertanto, subordinato alla conclusione del procedimento tributario avente ad oggetto l'accertamento «dell'imposta e della relativa sovrimposta»¹¹.

Il principio della “pregiudiziale tributaria” aveva una *ratio legis* essenzialmente riconducibile a tre differenti ordini di ragioni.

In primo luogo, il legislatore del 1929 voleva scongiurare, con tale disposizione, che si concretizzasse il rischio di contrasto tra giudicati in ordine agli stessi fatti. In altre parole, si intendeva strutturare un sistema in cui fosse «salvaguardata l'uniformità dei giudicati mediante la subordinazione dell'azione penale alla preliminare definizione del processo tributario»¹². Tale finalità venne perseguita eli-

⁹ F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, cit., p. 3.

¹⁰ Art. 21 comma 3 legge n. 4/1929.

¹¹ La natura giuridica della “pregiudiziale tributaria” era estremamente discussa nella dottrina penalistica dell'epoca. L'indirizzo prevalente la qualificava come una condizione di procedibilità (S. DUS, *La prescrizione dei reati in materia di tributi diretti*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, II, p. 28).

¹² S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 424; A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Diritto penale dell'economia*, diretto da

minando in radice detta possibilità di contrasto. L'azione penale, infatti, poteva essere esercitata solamente dopo la definizione (appunto, pregiudiziale) del procedimento tributario, con una sospensione del termine di prescrizione del reato in pendenza del processo tributario medesimo.

Peraltro, la "pregiudiziale tributaria" non si limitava ad esplicitare i suoi effetti sul momento in cui l'azione penale poteva essere esercitata, ma si estendeva fino a condizionare il potere di valutazione del giudice penale. Infatti, una volta che il processo tributario si fosse concluso con l'accertamento della evasione fiscale di un determinato ammontare di imposta, il giudice penale era vincolato a tale accertamento, dal quale non poteva in alcun modo discostarsi. Sotto il profilo strettamente materiale, quindi, il fatto era già irrevocabilmente accertato in sede tributaria ed al giudice penale non restava altro che valutare se quel determinato fatto, così accertato, integrasse tutti gli estremi richiesti dalla fattispecie incriminatrice ai fini della sussistenza della responsabilità penale. Il vincolo imposto al giudice penale era particolarmente consistente, in quanto non si fermava alla determinazione dell'imposta evasa da parte dell'ufficio tributario, ma «si estendeva financo all'ipotesi di utilizzo della strumentazione induttiva, da parte dell'ufficio medesimo, anche se non ammesso in sede penale»¹³. Al giudice penale restava da valutare, ad esempio, il ricorrere dell'elemento soggettivo del reato, come richiesto dalla fattispecie penale-tributaria in questione.

In secondo luogo, la "pregiudiziale tributaria" trovava la propria ragione giustificatrice nella sfiducia che il legislatore del 1929 riponeva nei confronti del giudice penale, che veniva considerato non dotato delle competenze specialistiche necessarie per addentrarsi nei meandri tecnici della materia tributaria¹⁴. In altre parole, l'idea di fondo era che il giudice penale non fosse in grado di procedere autonomamente alla individuazione ed all'accertamento dell'*an* e del *quantum* dell'imposta evasa – poiché ciò sarebbe stato estraneo alla sua preparazione giuridica¹⁵ –, e che tali valutazioni pertanto spettassero, in via pregiudiziale, agli organi tributari¹⁶.

A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Tomo I, Utet, Torino, 2019, p. 674 ss.

¹³ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 675.

¹⁴ D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. proc.*, 11, 2012, p. 1385.

¹⁵ Ciò discendeva, peraltro, dal fatto che i reati tributari erano all'epoca strutturati come reati di danno, in cui l'evento era costituito dall'evasione di imposta, il cui accertamento, di particolare complessità, era devoluto in via esclusiva agli organi del procedimento tributario: in questo senso, cfr. M. STAGNO, sub art. 20 d.lg. n. 158/2015. *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in C. NOCERINO-S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 390.

¹⁶ M. STAGNO, sub art. 20 d.lg. n. 158/2015. *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 390.

In terzo ed ultimo luogo, *ratio* che giustificava l'art. 21 ult. comma legge n. 4/1929, – e che parzialmente si sovrapponeva alle altre due testé ricordate – era anche l'asserita esigenza della salvaguardia della natura speciale dei tributi diretti¹⁷, le cui controversie tributarie erano caratterizzate da un tasso tecnico-tributario più elevato rispetto alle controversie relative agli altri tributi.

Proprio alla luce del meccanismo introdotto dall'art. 21 comma 3 legge n. 4/1929 è stato peraltro osservato che, sotto la vigenza del sistema appena delineato, il problema della circolazione probatoria tra procedimento tributario e procedimento penale, in realtà, non sarebbe esistito o, per meglio dire, sarebbe esistito esclusivamente “a senso unico”, ovvero dal processo tributario a quello penale e non viceversa. Ciò, in quanto «le risultanze penali non potevano transitare nel procedimento di accertamento tributario poiché quest'ultimo si concludeva con precedenza influenzando, tra l'altro, la decisione del giudice penale»¹⁸. L'osservazione, in realtà, non convince del tutto, in quanto, a rigore, sotto la vigenza del vecchio codice di procedura penale¹⁹, era previsto e consentito lo svolgimento di atti di indagine prima che la azione penale fosse esercitata; i quali atti, di conseguenza, avrebbero (almeno teoricamente) comunque potuto trasmigrare nel procedimento tributario, così sfuggendo al “blocco” della pregiudiziale. Ciò, soprattutto in considerazione del ruolo, completamente diverso, all'epoca assegnato alla Polizia Giudiziaria, alla quale era attribuita la «possibilità di procedere ad una vera istruzione preliminare, anticipando più o meno tutto quello che più tardi avrebbe fatto il pubblico ministero»²⁰. Di fatto, però, la questione non si poneva, essendo, sostanzialmente precluso alla Amministrazione finanziaria di poter utilizzare dati acquisiti nel corso delle indagini penali.

In definitiva, se da un lato al legislatore del 1929 va riconosciuto il merito di aver per la prima volta razionalizzato – all'interno di un unico corpo normativo – una disciplina organica e unitaria in materia penale-tributaria, così “inaugurandone” il relativo sistema, non può dall'altro lato essere obliterata l'incompiutezza del-

¹⁷ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 5.

¹⁸ I. CHERCHI, *L'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini penali*, in V. UCKMAR-F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, La Tribuna, Piacenza, 2005, p. 679.

¹⁹ R.d. 19 ottobre 1930, n. 1399.

²⁰ L. GARLATI, “Contro il sentimentalismo”. *L'impianto inquisitorio del sistema delle prove nel C.P.P. del 1930*, in *Criminalia*, 2012, p. 207. In dettaglio, l'Autrice evidenzia (p. 206) come: «La p.g. era sì chiamata a svolgere le investigazioni preliminari (prendendo notizia dei reati, assicurando le prove, ricercando i colpevoli e raccogliendo quant'altro potesse servire all'applicazione della legge penale, secondo quanto recitava l'art. 219), ma queste finivano per assumere un incisivo ruolo probatorio. (...) L'art. 225 riconosceva agli ufficiali di polizia giudiziaria la possibilità di procedere a sommario interrogatorio dell'arrestato, a sommarie informazioni testimoniali e ai necessari atti di ricognizione, ispezione e confronto sia in caso di flagranza sia quando vi fosse urgenza di conseguire le prove del reato e di conservarne le tracce».

l'intervento legislativo *de quo*, dovuta – oltre al permanere del ruolo “protagonistico” ricoperto dalle sanzioni pecuniarie – alla mancanza di quell'ulteriore sforzo (che sarebbe stato fatto solo successivamente²¹) volto alla determinazione e tipizzazione – nel medesimo corpo normativo – delle fattispecie di reato rilevanti²².

3. *Diritto penale tributario del secondo dopoguerra e stagione delle “manette agli evasori”: la legge n. 516/1982.*

L'attenzione verso il fenomeno dell'evasione fiscale tornò d'attualità – e non è un caso – nel secondo dopoguerra, allorquando, complice la consapevolezza circa l'importanza della salvaguardia del gettito erariale, iniziò una fase di progressivo rafforzamento dell'apparato sanzionatorio tributario.

In tale quadro, con l'avvento del d.P.R. n. 645/1958 (“Testo unico delle leggi sulle imposte dirette”) si registrò anzitutto un ricorso – sia pur ancora “timido” – alla pena detentiva, prevista per una ipotesi aggravata di omessa dichiarazione (art. 243), per una peculiare ipotesi di omesso versamento (art. 260) e per la frode fiscale (art. 252), unica fattispecie punita con la pena detentiva della reclusione (reclusione fino a 6 mesi, oltre alla multa da 50.000 a 60.000 lire).

Il processo di potenziamento del sistema penale tributario proseguì negli anni '70, con il d.P.R. n. 600/1973 (“Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”), il quale ebbe il duplice merito di (i) aumentare il numero dei reati tributari puniti con pena detentiva e i relativi massimi edittali (così amplificando la portata general-preventiva del sistema) e, parallelamente, (ii) di eliminare il principio di alternatività (di cui all'art. 3 legge n. 4/1929), la cui ragione d'essere era venuta meno non essendo più il sistema penale tributario fondato – come in precedenza – sulla sanzione pecuniaria, circoscritta quasi del tutto agli illeciti tributari privi di rilievo penale.

Certo, a fronte di tali pregi, l'opera di progressivo rafforzamento del sistema rimase “monca”, per via della macchinosità del procedimento tributario, il quale, in ossequio al principio della pregiudiziale tributaria, paralizzava l'operatività del sistema penale tributario. Come osservato in dottrina, infatti, «i reati tributari ri-

²¹ Per la prima volta nel 1982.

²² «Non ponendo mano alla parte più cospicua del lavoro, quella inerente la determinazione delle fattispecie di illecito, la normativa del 1929 operava in virtù di un razionalismo piuttosto astratto, ipotizzando l'esercizio di un (futuro) raziocinio normativo che forse non era lecito attendersi. In realtà le norme settoriali, precedenti e successive alla riforma del 1929, finirono per operare scelte meno nitide, creando spazi di sovrapposizione tra le sanzioni non preventivate» (così, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 15).

mangono in ogni caso ai margini della realtà giudiziaria italiana in tutto il periodo che va dal 1929 al 1982»²³.

La “pregiudiziale tributaria”, quindi, dominando per oltre mezzo secolo il rapporto tra processo tributario e processo penale, ha portato, nella prassi giudiziaria, ad una scarsissima applicazione pratica dei reati tributari²⁴, al punto tale che alcuni autori avevano denunciato come «in vent’anni» fossero stati celebrati «50 processi penali» in ambito tributario²⁵. Ciò – si badi – non perché i reati tributari si prescrivessero in attesa della definizione del procedimento tributario – come non condivisibilmente sostenuto da una parte della dottrina –, bensì in quanto, sul piano pratico, la lentezza nella definizione del procedimento amministrativo (all’epoca articolato su ben quattro gradi di giudizio) vanificava l’intervento della Procura della Repubblica che, nonostante la sospensione dei termini di prescrizione dell’illecito, non aveva interesse, di fatto, a perseguire fattispecie di reato consumate ormai molti anni prima²⁶. Se da un lato si era così eliminato *ab initio* il rischio del possibile contrasto tra giudicati riguardanti i medesimi fatti, dall’altro si era costruita una disciplina che, pur se – forse – coerente sul piano strettamente tributario²⁷, presentava un elevatissimo tasso di *deficit* di efficienza funzionale, ponendosi «nettamente in contrasto con le esigenze di immediatezza, effettività ed equità che dovrebbero caratterizzare la repressione dei comportamenti penalmente rilevanti, sul versante tributario, posti in essere dai contribuenti»²⁸.

²³ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 8.

²⁴ Fermo restando che, come precisato in precedenza, non tutti i reati tributari erano assoggettati al regime della pregiudiziale tributaria. Infatti, l’art. 21 ult. comma legge n. 4/1929 limitava l’ambito di operatività dell’istituto ai soli “reati previsti dalle leggi sui tributi diretti”. A mero titolo esemplificativo, ne rimanevano pertanto estranei i reati previsti dall’art. 50 d.P.R. n. 633/1972 (tra cui, la falsa fatturazione di cui all’art. 50 comma 4).

²⁵ V. BACHELET, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè, Milano, 1979, p. 5.

²⁶ Una parte della dottrina ha affermato che il meccanismo di pregiudizialità congegnato dal legislatore del 1929 «ebbe come conseguenza pratica la pressoché totale disapplicazione delle fattispecie di reato in materia tributaria, allora presenti nell’ordinamento. Queste ultime, infatti, erano destinate nella più gran parte dei casi ad estinguersi per il decorso della prescrizione, atteso che il processo tributario si articolava in ben quattro gradi di giudizio (tre di merito e uno di legittimità) ed aveva quindi tempi di definizione assai lunghi» (D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, cit., p. 1386). L’affermazione non può essere condivisa, in quanto, in realtà, il termine prescrizionale del reato restava sospeso fino al momento dell’accertamento tributario definitivo.

²⁷ La coerenza, in termini tributari, sarebbe derivata dal fatto che venivano riservate all’accertamento degli organi fiscali le controversie aventi maggiore complessità tecnica, mentre al giudice penale era demandata la valutazione delle fattispecie di contrabbando, ove l’accertamento del fatto materiale sarebbe stato prevalente rispetto al dato tecnico-fiscale (FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 676).

²⁸ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 675.

La prima virata normativa fu propiziata da una pronuncia della Corte costituzionale. Da più parti si era osservato che la “pregiudiziale tributaria” e il sostanziale vincolo decisorio che essa imponeva al giudice penale determinasse una «gravissima compressione dell'autonomia valutativa della magistratura ordinaria»²⁹. La Consulta andò ben oltre. Con sentenza 27 aprile 1982, n. 88, la Corte costituzionale fu chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità del sistema fondato sulla “pregiudiziale tributaria”³⁰ rispetto agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui il dettato normativo del 1929 vincolava «il giudizio sulla sussistenza dei reati in materia di imposte dirette agli accertamenti dell'autorità amministrativa, sì da impedire di fatto la cognizione piena delle fattispecie costitutive della responsabilità penale». In estrema sintesi, tre furono i profili di incostituzionalità ravvisati dalla Corte:

– una violazione del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*, «in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa»;

– una violazione del principio di parità di trattamento *ex art. 3 Cost.*, poiché «la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette»;

– una violazione del principio di indipendenza della funzione giurisdizionale in forza della sua esclusiva soggezione alla legge *ex art. 101 comma 2 Cost.*, provocata dal fatto che la natura vincolante dell'accertamento effettuato dall'organo tributario non era compatibile con il principio del libero convincimento del giudice, a maggior ragione di quello del giudice penale.

Peraltro, ad appena un anno di distanza da tale decisione, la Corte costituzionale rincarò la dose con la sentenza 15 luglio 1983, n. 247, con la quale considerò

²⁹ P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, cit., p. 101.

³⁰ Per precisione, la questione rimessa alla Corte costituzionale non riguardava direttamente, in realtà, l'art. 21 ult. comma legge 7 gennaio 1929, n. 4, bensì l'art. 60 della legge medesima. La Corte arrivò a dichiarare l'incostituzionalità dell'art. 21, ult. comma, in via deduttiva. Ciò, in quanto «l'art. 60 della legge n. 4 del 1929, escludendo l'applicabilità ai tributi diretti dell'art. 22 della stessa legge, sostanzialmente conferma la disposizione del terzo comma dell'art. 21 (“per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia”), che, secondo la costante giurisprudenza, attribuisce a tale accertamento, anche quando si sia verificato in fase amministrativa, un'efficacia vincolante per il giudice penale, certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale. E anche l'art. 21, terzo comma, così interpretato e applicato, deve perciò intendersi compreso nella questione sollevata».

«in contrasto con l’art. 24 cpv. Cost. la previsione per cui l’accertamento dell’imposta, divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una Commissione tributaria, vincola agli stessi effetti penali chi sia rimasto estraneo a quel giudizio, perché non posto in condizione di intervenire o di parteciparvi», considerando peraltro così assorbito l’ulteriore profilo di incostituzionalità riferito all’art. 27 Cost.³¹.

Pochi mesi dopo la sentenza n. 88/1982, il legislatore intervenne, con una vera e propria svolta, mediante la introduzione del d.l. n. 429/1982, poi convertito in legge n. 516/1982 (c.d. “manette agli evasori”).

L’art. 13 comma 1, della nuova legge provvedeva, infatti, alla espressa abrogazione dell’ultimo comma dell’art. 21 legge n. 4/1929, così eliminando la regola della “pregiudiziale tributaria” (unitamente all’altro pilastro del particolarismo tributario del ’29, ossia il principio di fissità delle norme penali tributarie).

Peraltro, l’intervento del legislatore del 1982 non va apprezzato soltanto per la sua *pars destruens* (ossia, l’abrogazione della pregiudiziale tributaria), ma anche per la sua *pars construens*, consistente nella implementazione di un nuovo rapporto tra il procedimento penale e il procedimento tributario. L’art. 12 comma 1, disponeva, infatti, che «in deroga a quanto disposto dall’art. 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale».

I principi promananti dall’art. 12 erano, quindi, due: da una parte si prevedeva che il processo tributario non potesse essere sospeso, pur in contestuale pendenza

³¹ Interessante l’*excursus* giurisprudenziale richiamato in motivazione dalla Corte: «ad esigere l’annullamento della norma denunciata, valgono ragioni analoghe a quelle che hanno già indotto la Corte a temperare – per mezzo di varie decisioni – il rigore della cosiddetta unità della giurisdizione o del necessario coordinamento fra giurisdizioni diverse: nel cui nome si rendevano vincolanti vari tipi di accertamenti giurisdizionali, nei confronti di terzi che pur s’erano trovati nell’impossibilità di intervenire o di assumere veste di parte nei relativi giudizi. Effettivamente, con la sentenza n. 55 del 1971, la Corte ha ritenuto che sotto questo aspetto l’art. 28 cod. proc. pen. (sull’autorità del giudicato penale in altri giudizi civili o amministrativi) fosse incompatibile con la garanzia costituzionale del diritto di difesa. Nel medesimo senso ed entro analoghi limiti, la sentenza n. 99 del 1973 ha poi dichiarato costituzionalmente illegittimo l’art. 27 cod. proc. pen. (sull’autorità del giudicato penale nel giudizio di danno). Più di recente, la sentenza n. 102 del 1981 ha nuovamente affermato “che la subordinazione, anche per i terzi rimasti estranei, dell’esercizio dei diritti civilistici all’accertamento che ne sia risultato in sede penale, viene a violare non soltanto il diritto di difesa ma anche il diritto di azione, inibendo la possibilità di dare la prova dei fatti posti a fondamento del proprio diritto”; e quindi ha annullato una serie di norme del d.P.R. n. 1124/1965, in tema di diritto di regresso dell’INAIL e di giudizio civile di danno a carico del datore di lavoro. Dato il principio del libero convincimento del giudice penale, conclusioni del genere si impongono a *fortiori* quando si tratti di decisioni di altri tipi di giudici, destinate a far comunque stato in procedimenti come quello pendente dinanzi al Tribunale».

di un processo penale; dall'altra, si tratteggiava l'autorità di cosa giudicata della sentenza irrevocabile, emessa nel processo penale, di condanna o di proscioglimento, avente ad oggetto i medesimi fatti del procedimento tributario³².

La nuova configurazione data al rapporto tra processo penale e tributario venne ribattezzata con il nome di "doppio binario", alludendo con tale espressione alla «tendenziale reciproca autonomia dei due procedimenti»³³.

La disposizione si inseriva in perfetta armonia e coerenza con la regola generale dettata dall'art. 28 c.p.p. all'epoca vigente (ossia quello del 1930)³⁴. Tale norma, espressione del principio del "primato del processo penale", letta unitamente all'art. 12 comma 1 legge n. 516/1982, rifletteva «la logica di un sistema processuale di tipo inquisitorio, nell'ambito del quale al giudice "più forte" (perché dotato di più penetranti poteri nella ricerca delle prove), ossia al "giudice istruttore" nel processo penale, veniva demandato il compito di accertare una volta per tutte e in modo vincolante quell'unica "verità di Stato" non suscettibile di essere smentita in altra sede giurisdizionale»³⁵.

Tuttavia, il sistema del "doppio binario" si trovò presto a fronteggiare forti sospetti di incostituzionalità, allorquando venne varato il nuovo codice di procedura penale, entrato in vigore il 24 ottobre 1989 (c.d. "codice Vassalli").

Se, infatti, il principio stabilito dall'art. 12 comma 1 legge n. 516/1982 si armonizzava perfettamente con l'art. 28 del "codice Rocco", il medesimo si scontrava irrimediabilmente con la nuova intelaiatura processuale delineata dal "codice Vassalli". Con il passaggio da un codice all'altro (ossia, transitando da un sistema di tipo inquisitorio ad un sistema accusatorio di stampo anglosassone), infatti, si ebbe il passaggio, radicale, dal principio di "unità della giurisdizione" al principio della "autonomia e separazione delle giurisdizioni". Insomma, la compatibilità dell'art. 12 con il nuovo codice di rito aveva sollevato sin da subito, in dottrina, numerose e delicate questioni interpretative³⁶.

³² P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, cit., p. 104.

³³ S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 425.

³⁴ «Fuori dei casi preveduti dall'articolo precedente, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio e il decreto di condanna divenuto esecutivo hanno autorità di cosa giudicata nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto il cui riconoscimento dipende dall'accertamento dei fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, salvo che la legge civile ponga limitazioni alla prova del diritto controverso».

³⁵ D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, cit., p. 1386.

³⁶ G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2, 2015, p. 303 ss. In dettaglio, «si era infatti dubitato: a) se fosse razionale che, in deroga al sistema codicistico, la superiorità della sentenza penale operasse nonostante le limitazioni di prova esistenti nel processo tributario relativamente ai fatti storici controversi; b) se la

Un problema ermeneutico di non lieve momento si pose, in particolare e per ciò che qui rileva, con riferimento all'art. 654 del nuovo codice di rito – rubricato «efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi» –, secondo il quale «la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa».

Ora, senza voler entrare nel complesso tema del rapporto tra giudicati (che sarà oggetto di separata e specifica trattazione), va rilevato come, l'incompatibilità tra l'art. 654 c.p.p. e l'art. 12 legge n. 516/1982 derivava essenzialmente dal fatto che, mentre la prima disposizione escludeva che il giudicato penale potesse esercitare una efficacia vincolante nel giudizio tributario, la seconda riconosceva detta efficacia in modo quasi incondizionato. Vi era, insomma, un contrasto evidente ed insanabile. Tale situazione portò la dottrina ad assestarsi su due diverse posizioni interpretative:

– una prima linea interpretativa (minoritaria) sosteneva che l'art. 12 legge n. 516/1982 andasse considerata norma speciale rispetto all'art. 654 c.p.p., la quale avrebbe trovato applicazione solo ed esclusivamente con riferimento ai rapporti tra il processo tributario e il processo penale³⁷;

– un secondo orientamento (maggioritario) riteneva invece che, con la introduzione dell'art. 654 c.p.p., il legislatore avesse ritenuto procedere, in virtù del principio *lex posterior derogat priori*, ad una abrogazione tacita dell'art. 12.

La seconda tesi interpretativa fu poi quella che prevalse e fu recepita dalla giurisprudenza³⁸, ma, in ogni caso, intervenne nuovamente il legislatore a porre fine ad ogni questione interpretativa (v. *infra* § 4).

suddetta deroga fosse coerente con le finalità perseguite dalla norma, giusta la quale il vincolo del giudicato penale avrebbe dovuto comportare uno svantaggio per il contribuente-reo; c) se le preclusioni introdotte dalla giurisprudenza costituzionale, in punto di efficacia *ultra partes* dell'effetto remissivo del giudicato pregiudiziale sul processo pregiudicato, si applicassero anche all'art. 12, c. 1; d) se fosse ragionevole che l'autorità del giudicato penale nel processo tributario dipendesse da un criterio meramente cronologico, quale la prevenzione; e) se nell'ipotesi inversa del giudicato tributario anteriore, la sopravvenuta sentenza definitiva e difforme emessa in sede penale potesse essere configurata come un'ipotesi di revocazione atipica; f) se l'abolizione della pregiudiziale tributaria obbligatoria consentisse la sospensione facoltativa del processo penale ai sensi dell'art. 20 c.p.p. quando la soluzione della controversia extrapenale non fosse di facile soluzione».

³⁷ A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 31 ss.

³⁸ Cass. civ., Sez. trib., 14 gennaio 2003, n. 380, in *Riv. giur. trib.*, 2003, p. 857, con nota di Mazza.

Ad ogni modo, preme sottolineare come la legge del 1982 non si limitò ad un *restyling* sul versante dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario (sancendo, come detto, il passaggio dalla pregiudiziale tributaria³⁹ al regime del doppio binario), intervenendo massicciamente anche sul piano sostanziale.

Con la legge n. 516/1982, infatti, venne implementata una normativa penale di settore tendente ad una criminalizzazione di numerosi illeciti tributari, prima sanzionati solo in via amministrativa.

Il legislatore penale, conscio dell'elevato tasso di evasione fiscale e sempre più sensibile verso il fenomeno, effettuò un vero e proprio mutamento di prospettiva, estremizzando la funzione general-preventiva della sanzione penale. Nella Relazione Governativa accompagnatoria del d.d.l. n. 3551/1982 (d.d.l. relativo alla conversione in legge del d.l. n. 419/1982), infatti, si legge: «L'efficienza dei sistemi di accertamento e sanzioni non può consistere nella capacità di reprimere, ma in quella di prevenire e di dissuadere: essendo impossibile generalizzare accertamenti e sanzioni, occorre generalizzarne gli effetti preventivi e dissuasivi, evidenziando preventivamente i termini di convenienza all'evasione».

Nel sistema delineato dalla legge n. 516/1982, pertanto, si assiste ad una vera e propria strumentalizzazione (forse abuso) del diritto penale ai fini della tutela degli interessi erariali, tanto che vengono incluse per la prima volta nell'area del penalmente rilevante condotte meramente (ed eventualmente) prodromiche all'evasione⁴⁰, spesso coincidenti con violazioni meramente formali⁴¹. Ne conseguì una «rarefazione del contenuto offensivo dell'illecito penale tributario, che finì per sovrapporsi a quello dell'illecito amministrativo. In sostanza, in questa fase evolutiva del diritto penale tributario si assiste ad una autentica amministrativizzazione del diritto penale tributario, che perse identità e svolse un ruolo prevalentemente sanzionatorio delle violazioni amministrative»⁴².

Evidentemente, una tale scelta legislativa lasciava a desiderare sotto il profilo del rispetto dei principi di offensività e sussidiarietà, che dovrebbero, in realtà, orientare costantemente l'ordinamento giuridico penale: lungi dal costituire l'*extrema ratio*, il ricorso alla sanzione penale veniva anticipato ad un momento antecedente

³⁹ Che, come più volte sottolineato, aveva fortemente condizionato – per quasi cinquant'anni – la repressione penale dei reati tributari.

⁴⁰ Tecnica legislativa, questa, rintracciabile ancora oggi nella struttura di alcune disposizioni incriminatrici dell'ordinamento penale tributario, quali ad es. l'art. 11 d.l. n. 201/2011 e alcune disposizioni del d.lgs. n. 504/1995 in materia di accise. Per una panoramica sulle fattispecie di reato introdotte dal legislatore del 1982 cfr. A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 49 ss.

⁴¹ Per tale ragione, alcuni autori hanno osservato che, sotto il vigore della legge n. 516/1982, il baricentro della tutela penale si spostò dal bene giuridico patrimoniale erariale alla funzione di accertamento in sé considerata (in questo senso v. F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, cit., p. 6).

⁴² F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, cit., p. 6.

ed eventualmente svincolato rispetto all'evasione di imposta, atteggiandosi come vero e proprio mezzo di accertamento del tributo.

Ma a prescindere dalle perplessità intorno al mancato rispetto dei principi appena richiamati, il sistema penale tributario delineato nel 1982 – pur avendo il merito di aver introdotto (come visto poc'anzi) delle importanti novità sul piano processuale – prestava il fianco ad alcune intrinseche debolezze, che contribuirono a renderlo ineffettivo, destinato ad essere superato da quella che sarebbe stata, dopo quasi un ventennio, la riforma del 2000.

Una delle ragioni dello scarso successo, sul piano politico-criminale, della legge del 1982 va individuata nella natura dei reati ivi previsti: si trattava, infatti, di fattispecie di reato contravvenzionali, punite peraltro in larga misura con pena pecuniaria (estinguibili, in linea di massima, mediante oblazione), con conseguente esigua efficacia general-preventiva.

In aggiunta, l'efficacia deterrente dell'apparato penale tributario *de quo* era minata da fattori esterni, quali il frequente ricorso da parte dello Stato ad amnistie e condoni, l'introduzione delle sanzioni sostitutive, gli ingorghi processuali dovuti all'eccessivo carico di notizie di reato che intasavano le Procure italiane (per via della proliferazione dei reati tributari tipizzati dalla legge del 1982), nonché il fisiologico allungamento dei tempi del processo dovuto ai contenuti altamente tecnici della disciplina tributaria che la magistratura ordinaria non era sempre in grado di "gestire" adeguatamente e in tempi brevi.

Per di più, come sottolineato da parte della dottrina, il fatto che fosse incentrato su fattispecie incriminatrici aventi esiguo disvalore, contribuì a far sì che il sistema delineato dal legislatore del 1982 venisse percepito dal comune cittadino «come odioso e ingiusto, volto a colpire non i grandi evasori, ma i piccoli contribuenti»⁴³.

4. Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000.

Per tutte le ragioni appena esposte, preso atto del fallimento della riforma del 1982, subentrò la necessità di una nuova svolta.

Di qui, con l'avvento del nuovo millennio il legislatore penale tributario giunse ad un vero e proprio *revirement*, coniando un sistema di diritto penale tributario diametralmente opposto a quello delineato nel 1982, «lungo un crinale che ha ricondotto il diritto penale tributario alla casa madre comune del diritto penale»⁴⁴.

⁴³ F. CINGARI, *op. ult. cit.*, p. 6; nello stesso senso, E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 12.

⁴⁴ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 15.

In estrema sintesi, infatti, recependo i criteri direttivi enucleati all'art. 9 legge delega n. 205/1999, il legislatore del 2000:

– ha previsto un ristretto numero di fattispecie incriminatrici, aventi peraltro natura delittuosa e incentrate prevalentemente sul momento dichiarativo, piuttosto che su condotte meramente formali prodromiche all'evasione (con conseguente emancipazione dell'illecito penale tributario dall'illecito amministrativo); di tal guisa, il d.lgs. n. 74/2000 ha focalizzato l'attenzione sulle sole fattispecie criminose concretamente idonee a pregiudicare la corretta esazione dei tributi, individuando nella dichiarazione fiscale l'architrave del sistema di tutela penale-tributaria;

– ha introdotto, tra gli elementi costitutivi di quasi tutte le fattispecie, le soglie di punibilità e il dolo di evasione, così da effettuare una selezione dei fatti realmente offensivi degli interessi erariali, limitando la sanzione penale ai soli illeciti tributari significativi;

– ha introdotto un apparato sanzionatorio di stampo marcatamente detentivo (oltre alle sanzioni accessorie), prevedendo al contempo meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno.

Insomma, i pesi e i contrappesi che hanno caratterizzato la novella del 2000 hanno contribuito alla genesi di un sistema penale tributario maggiormente "equilibrato" rispetto al passato, con conseguente maggiore credibilità (e, quindi, efficacia deterrente) del medesimo agli occhi dei consociati.

In definitiva, la riforma in commento ha avuto il merito di consegnarci un diritto penale tributario «fatto ad immagine del diritto penale comune»⁴⁵, ed intriso dei suoi principi fondamentali, *in primis* quelli di offensività e sussidiarietà.

Peraltro, il decreto legislativo in commento ha introdotto delle novità anche sul piano dei rapporti tra procedimento penale e tributario.

In primo luogo, l'art. 25 comma 1 lett. d) d.lgs. n. 74/2000 ha abrogato espressamente l'intero titolo I della legge n. 516/1982 e, con esso, anche la disposizione di cui all'art. 12, che, come visto al § 3, fissava una serie di criteri non più omogenei con il disposto dell'art. 654 c.p.p.⁴⁶. In secondo luogo, l'art. 20 d.lgs. n. 74/2000 si è preoccupato di disciplinare specificamente i rapporti tra procedimento penale e processo tributario, stabilendo che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

⁴⁵ E. MUSCO-F. ARDITO, *op. ult. cit.*, p. 18.

⁴⁶ P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, cit., p. 105.

Tale disposizione, ispirata al principio della piena e totale separazione tra i due procedimenti, era giustificata dal nuovo assetto attribuito, dal d.lgs. n. 74/2000, al diritto penale tributario, ossia dallo «spostamento “a valle” della linea di intervento punitivo e dall’introduzione di soglie di punibilità ragguagliate all’ammontare dell’imposta evasa, con conseguente devoluzione al giudice penale di compiti di verifica spesso integralmente sovrapponibili a quelli del giudice tributario»⁴⁷.

La scelta del legislatore di scartare qualsiasi soluzione che postulasse una forma di rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti (peraltro in modo biunivoco: tanto pregiudiziale tributaria al processo penale, quanto pregiudiziale penale a quello tributario) trovava la sua *ratio legis* in due considerazioni di fondo:

– anzitutto, per la volontà di realizzare un sistema repressivo più efficiente ed efficace, in considerazione dell’esperienza pregressa (riferita sia alla legge n. 516/1982, sia alla legge n. 4/1929) che aveva determinato una inaccettabile dilatazione dei tempi di intervento per la decisione, di fatto indebolendo la risposta sanzionatoria per i reati tributari;

– in secondo luogo, per la volontà di tenere debitamente conto delle diverse regole probatorie vevoli nelle due categorie di processi, «non esportabili *sic et simpliciter* dall’uno all’altro senza che ne derivino effetti penalizzati per l’imputato o per l’Amministrazione finanziaria»⁴⁸.

Su queste basi, venne stabilita la regola secondo cui il processo tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione; regola, questa, estesa anche al preliminare procedimento amministrativo di accertamento delle violazioni tributarie. La regola inversa, invece (ovverosia l’impossibilità di sospendere il processo penale per la parallela pendenza di quello tributario) venne considerata già contenuta nei principi generali del codice di procedura penale (e segnatamente agli artt. 3 e 479 c.p.p.).

Analizzando la relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000, ci si rende agevolmente conto di come il tema della “maggiore efficienza” del sistema repressivo torni continuamente come un *mantra*. A questo proposito, il legislatore del 2000 tenne in considerazione il fatto che la riconducibilità di un determinato fatto ad una fattispecie incriminatrice, con integrazione di tutti gli estremi di reato richiesti dalla norma, dipende da una molteplicità di fattori, quali, a titolo di esempio, il superamento delle soglie di punibilità o il ricorrere del dolo di evasione.

⁴⁷ Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*”, approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri.

⁴⁸ Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*”, approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri.

Ebbene, tali fattori potrebbero anche risultare non integrati al termine di un giudizio penale, per esempio – seguendo gli esempi fatti – perché viene dimostrato il mancato superamento delle soglie ovvero l'assenza di elemento soggettivo del reato. Ora, sospendere il procedimento tributario in attesa della definizione di quello penale, in situazioni simili, non era evidentemente accettabile in termini, appunto, di efficienza della risposta repressiva. Proprio per tali motivi, l'art. 20 ha delineato un meccanismo che consente all'Amministrazione finanziaria di determinare subito le sanzioni amministrative astrattamente applicabili per le violazioni fatte oggetto di notizia di reato, così garantendo una capacità di pronta risposta e, dunque, l'efficacia dissuasiva del sistema.

Insomma, volendo trarre le fila del discorso, è possibile osservare come i due procedimenti, oggi, dopo quasi un secolo di evoluzione normativa e giurisprudenziale, «sono celebrati in una posizione di reciproca autonomia e si collocano, l'uno rispetto all'altro, in una posizione equiordinata»⁴⁹.

5. Abbandono delle premesse del d.lgs. n. 74/2000: un ventennio di continui ripensamenti (2000-2020).

Se, come in principio si è osservato, il filo conduttore della storia del diritto penal-tributario è quello dell'eterno oscillare del legislatore tra stagioni di “pan-penalizzazione” ed altre di ritrazione dell'area penale, al fine di ovviare alle disfunzioni e ai sovraccarichi giudiziari che proprio il furore punitivo aveva generato, il ventennio di vigenza del d.lgs. n. 74/2000 ha non solo confermato, ma anzi accentuato una tale tendenza.

Il pendolo delle riforme penal-tributarie è stato infatti quanto mai attivo ed ha visto accelerare le sue oscillazioni, susseguitesi spesso nell'arco di pochissimi anni, nel segno di una ripetuta negazione, tanto radicale quanto contraddittoria, delle impostazioni che le precedenti riforme avevano introdotto.

Osservando gli ultimi vent'anni con un primo volo panoramico si rileva infatti che, sul testo del d.lgs. n. 74/2000, sono intervenute ben otto leggi di riforma: la legge n. 311/2004, il d.l. n. 223/2006 (convertito con legge n. 248/2006), il d.l. n. 78/2010 (convertito con legge n. 122/2010), il d.l. n. 138/2011 (convertito con legge n. 148/2011), il d.l. n. 50/2017 (convertito con legge n. 96/2017), il d.lgs. n. 158/2015, il d.l. n. 124/2019, convertito dalla legge n. 157/2019, e il d.lgs. n. 75/2020.

Due le osservazioni di fondo. La prima – amara – constatazione è quella per cui, dopo pochi anni di riscoperta centralità dei connotati penalistici del diritto

⁴⁹ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 679.

penale tributario, questo ventennio di riforme ha visto tornare prepotentemente in auge quel “particolarismo” giuridico che aveva segnato la storia della materia, e che invece il d.lgs. n. 74/2000 aveva tentato di superare: infatti, negli anni recenti si è assistito alla introduzione di continue “parentesi di specialità” per i reati tributari, trattati come se il loro disvalore e l’esigenza di reprimerli fossero eccezionali e diversi da quelli del resto dei reati⁵⁰. La seconda è che, nella vertigine di continuo cambiamento, in alcune occasioni il legislatore ha smarrito la “rotta”, venendo ripreso dalla Corte costituzionale per il fatto di avere disegnato un sistema connotato da incostituzionalità⁵¹.

Volendo esaminare i mutamenti più significativi, si può innanzitutto osservare che, con il “pacchetto” di riforme di metà anni Duemila (legge n. 311/2004 e d.l. n. 223/2006, convertito con legge n. 248/2006), si è operato un primo stravolgimento delle linee direttrici che avevano segnato il d.lgs. n. 74/2000: se le premesse di quest’ultimo erano state quelle di una più restrittiva delimitazione dell’area di penale rilevanza degli illeciti tributari, effettuando un’opzione basata sulla centralità dei reati dichiarativi e sull’abbandono della sanzione penale per altri illeciti, con le menzionate riforme rifacevano il loro ingresso nel catalogo dei reati tributari due “vecchie conoscenze” della legislazione in materia, ossia l’omesso versamento di ritenute d’imposta e l’omesso versamento dell’IVA, e veniva addirittura coniata una nuova fattispecie di reato riscossiva, ossia l’indebita compensazione, ignota alla legislazione del 1982.

Diffuse erano state e sono le perplessità in dottrina su tale scelta: se da un lato era evidente come la *ratio* politico-criminale di tali nuove incriminazioni rispondesse all’esigenza – biecamente aritmetica – di potenziare il gettito erariale tornando a colpire la fase riscossiva dell’imposta, che solo quattro anni prima si era deciso di lasciare scoperta da sanzione penale, dall’altro lato si osservava come tale intervento scontasse l’apparente smemoratezza del legislatore rispetto al grave sovraccarico giudiziario che il perseguimento di tali fattispecie di reato aveva provocato sotto la vigenza della legge n. 516/1982⁵². Di fatto, si trattava di un ritorno al passato poco promettente, e che non ha infatti mancato di dimostrarsi uno

⁵⁰ È risultata cronicamente carente, poi, come rilevato da E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 29, la ricerca di una coerenza di fondo delle novità introdotte, che piovevano invece come interventi singoli, poco ponderati sul piano sistematico.

⁵¹ Ci si riferisce alla sentenza Corte cost., 7 aprile 2014, n. 80, che ha dichiarato l’incostituzionalità dell’art. 10-ter, nel testo vigente prima del 17 settembre 2011, nella parte in cui prevedeva una soglia di punibilità inferiore a quella che era contenuta nella fattispecie di dichiarazione infedele, parimenti preposta alla tutela della riscossione dell’IVA.

⁵² Tra le molte voci critiche, v. A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2014, p. 326; in particolare, sul profilo di “ingolfamento” delle Procure derivante dalla necessità di perseguire i delitti di omesso versamento, cfr. I. CARACCIOLI, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, n. 11, p. 254.

dei punti dolenti di questo sottosistema punitivo, nel quale il perseguimento dei reati di omesso versamento, privi di un reale disvalore penale e soprattutto privi – per la loro configurazione dogmatica – del benché minimo tratto psicologico di evasione, rappresenta una cospicua parte dell’attività repressiva penal-tributaria cui il sistema giudiziario italiano dedica le proprie energie.

Transitando per il d.l. n. 78/2010, che aveva introdotto all’art. 11 la nuova ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in sede di transazione fiscale, con il d.l. n. 138/2011 si era attuato un nuovo e massiccio intervento di riforma, fortemente improntato ad un ritorno a quel “particolarismo” penal-tributario da cui il d.lgs. n. 74/2000 aveva voluto affrancarsi: si è trattato di un intervento connotato da profili di trasversalità all’intera materia penal-tributaria, tanto che, condivisibilmente, a dispetto della sede fugace ed “emergenziale” (quella del decreto-legge), si era parlato di una “miniriforma”⁵³ organica del sistema penal-tributario. Interessati erano stati sia le fattispecie tipiche dei reati (di cui venivano espunte ipotesi attenuate ed abbassate le soglie di punibilità) sia istituti di parte generale, come l’accesso al patteggiamento (per il quale veniva introdotta la condizione tuttora vigente e disciplinata dall’art. 13-*bis* comma 2: cfr. Cap. II, § 8), la disciplina della circostanza attenuante legata all’estinzione del debito tributario (i cui effetti venivano ridotti da speciali a comuni), la limitazione delle ipotesi di concedibilità della sospensione condizionale della pena (art. 12 comma 2-*bis*) o la disciplina della prescrizione, che, dopo essere stata uniformata nel 2000 a quella prevista dalla disciplina comune in materia (artt. 157 ss. c.p.), veniva nuovamente interessata da un intervento “specializzante”, prevedendosi l’aumento indistinto di un terzo del tempo necessario a prescrivere tutti i reati previsti dall’art. 2 all’art. 10 del Decreto (v. *amplius* Cap. III, § 15).

Raggiunti i massimi rigori dello *ius terribile*, anche per effetto di una giurisprudenza particolarmente rigida che, facendo eco alle novità legislative, portava a forme di ipertrofia della penale rilevanza degli illeciti fiscali, si era giunti nel giro di pochissimo tempo ad avvertire il bisogno di un nuovo ripensamento, stavolta nel senso di un rilassamento delle maglie punitive. Solo quattro anni dopo, infatti, con il d.lgs. n. 158/2015, veniva operato un ampio intervento strutturale sul d.lgs. n. 74/2000, le cui finalità – in ossequio alla legge delega n. 23/2014 e per quanto proclamato nella stessa relazione illustrativa del decreto legislativo – erano quelle di un tendenziale arretramento dell’area di comminatoria della sanzione penale, da riservarsi ai soli comportamenti connotati da più forte disvalore. Ecco allora che, pur senza che venissero espunte dal Decreto le fattispecie di omesso versamento, ne venivano sensibilmente elevate le soglie di punibilità, con relativo effetto di parziale *abolitio criminis*; sempre in senso mitigante, veniva in-

⁵³ Così G. ANDREAZZA, *La miniriforma dei reati tributari di cui al d.l. n. 138 del 2011 convertito nella l. n. 148 del 2011*, in *Cass. pen.*, 11, 2011, p. 3695.

trodotto il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 4, che, insieme anche al nuovo comma 1 dell'articolo (nel quale la deduzione di elementi passivi costituiva reato solo ove «inesistenti», e non più meramente «fittizi»), introduceva una forte riduzione della rilevanza penale di violazioni fiscali che avessero avuto origine valutativa, o comunque fossero connotate dalla violazione di criteri valutativi di elementi passivi esistenti (v. *amplius* Cap. VI). Previsioni caratterizzate da un analogo *favor* per il reo erano sia la reintroduzione delle ipotesi attenuate che erano state espunte dal d.l. n. 138/2011, sia la revisione verso l'alto di molte delle soglie di punibilità del Decreto. Soprattutto, tratto qualificante della riforma del 2015 era l'elevazione – in determinate ipotesi – dell'avvenuta estinzione del debito tributario da circostanza attenuante a causa di non punibilità, a manifestazione della spiccata funzione strumentale del diritto penale rispetto alle finalità riscossive erariali.

Come isolate addizioni peggiorative dello statuto sostanziale della normativa figuravano l'introduzione dei nuovi reati di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta (art. 5 comma 1-*bis*) od omesso versamento di ritenute dovute sulla base di tale dichiarazione (art. 10-*bis*), così come lo scorporo, all'art. 10-*quater* comma 2, dell'ipotesi di indebita compensazione mediante crediti inesistenti, cui veniva attribuita una cornice sanzionatoria ben più severa di quella previgente. Veniva, soprattutto, codificata all'interno del Decreto n. 74/2000 la disciplina in materia di confisca obbligatoria del prezzo o del profitto del reato tributario (art. 12-*bis*, su cui v. Cap. XIV), con un intervento che si faceva apprezzare anche per la razionalizzazione data a questo comparto del sistema.

Nel complesso, si potevano cogliere gli effetti razionalizzanti che il d.lgs. n. 158/2015 aveva avuto sulla materia, comportando in linea generale una riduzione del perimetro di rilevanza penale degli illeciti fiscali, incidendo anche su aree che erano state storicamente assai problematiche, come quella delle fattispecie in materia di elusione fiscale.

Un'ingenua illusione avrebbe potuto far pensare che tali benefici effetti della riforma del 2015 si sarebbero estesi per un lungo arco di tempo: tuttavia, nel giro di appena quattro anni era di nuovo l'ora di un ribaltamento di prospettiva, di un nuovo ripensamento dettato anche dall'avvicinarsi delle maggioranze politiche e dei relativi slogan. Il 2019 veniva ad essere l'anno non solo della legge “Spazzacorrotti”, ma anche di un ritorno al vecchio ritornello delle “manette agli evasori”: con queste premesse, infatti, il Governo adottava il d.l. n. 124/2019, convertito con modifiche (talune molto significative) dalla legge n. 157/2019.

L'impressione d'insieme che si ricava dalla riforma è quella di un ricorso alla ben nota politica “del bastone e della carota”, dato che a novità di particolare rigore punitivo si sono affiancati picchi di (incoerente) mitezza. Nel primo senso, va ricordato che la riforma del 2019 ha generalmente inasprito molte delle cornici sanzionatorie del Decreto, agendo non solo sui massimi edittali, ma anche sui minimi, il che fa ancor di più avvertire l'irrigidimento della disciplina, dato che rende difficoltoso od impossibile accedere a condanne a pena sospesa. Quanto ai

massimi, se l'aumento di quelli – già sideralmente alti – delle frodi fiscali non può destare particolari rilievi, si coglie invece come, nel caso della dichiarazione infedele e dell'omessa dichiarazione, la nuova cornice edittale abbia comportato per entrambe il transito per l'udienza preliminare e, per la seconda, addirittura la possibilità di ricorrere a misure cautelari anche coercitive. Anche sul piano della tipicità, la dichiarazione infedele ha visto ampliarsi la propria area di applicazione sia mediante abbassamento della soglia di punibilità che mediante il riferimento della possibile rilevanza degli errori valutativi, non più singolarmente bensì “complessivamente” considerati, ai fini del superamento della soglia quantitativa prevista dall'art. 4 comma 1-ter. Nuove forme di repressione dell'illecito penal-tributario si sono poi avute con la previsione della confisca c.d. “allargata” (art. 12-ter, su cui v. Cap. XIV) e con l'introduzione della nuova ipotesi di responsabilità dell'ente per reati tributari, ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies d.lgs. n. 231/2001 (su cui v. Cap. II, § 9).

A fronte di un arsenale sanzionatorio di spaventosa capacità afflittiva, sia per la persona fisica autrice del reato tributario che per la persona giuridica nel cui interesse questo sia eventualmente stato commesso, il legislatore del 2019 (si badi, quello della legge di conversione, che ha modificato sul punto il d.l. n. 124/2019) ha inserito nel tessuto del nuovo testo legislativo un punto di sorprendente e tutto sommato incoerente mitezza, estendendo ai reati di frode fiscale dichiarativa (artt. 2 e 3) la causa di non punibilità prevista dall'art. 13 comma 2 a fronte dell'estinzione del debito tributario, purché effettuata prima di avere avuto la «formale conoscenza» ostativa che tale comma prevede⁵⁴ (sul tema v. *amplius* Cap. III, § 12).

Il messaggio che si trae dalla riforma del 2019 è tanto chiaro quanto poco condivisibile: sempre più, infatti, il diritto penale va facendosi strumento per l'attuazione della riscossione fiscale, attraverso metodi via via più persuasivi ed efficaci, consistenti ora nella concreta minaccia di una pena reclusiva accompagnata dalla promessa – perfino per i più gravi reati previsti dal Decreto – di un salvacondotto qualora l'emersione della frode fiscale sia autodeterminata e spontanea. Ciò è qualcosa di ben lontano dai principi che il d.lgs. n. 74/2000 si era prefissato di riportare al centro della materia, come quello di sussidiarietà della sanzione penale.

In una sorta di schema circolare, l'ultimo (per ora) degli interventi riformatori è stato quello che ha inciso – cancellandolo – su uno dei tratti che più avevano caratterizzato la riforma del 2000, ossia la rinuncia a punire le fattispecie prodromiche alla consumazione di reati dichiarativi: con il d.lgs. n. 75/2020, infatti, l'art. 6 si è arricchito di un nuovo comma 1-bis, che reintroduce la penale rilevanza del

⁵⁴ Si potrebbe annoverare tra le novità mitiganti anche la reintroduzione delle ipotesi di reato attenuate che il d.l. n. 138/2011, salvo poi constatare che ad esse è stata riservata quella che, fino all'entrata in vigore della riforma, era la cornice edittale prevista per il reato principale, mentre a quest'ultimo è stato riservato un inasprimento del quadro sanzionatorio.

tentativo di reati dichiarativi, qualora il fatto sia commesso con le modalità ivi specificate (v. *amplius* Cap. III, §§10.2; 10.3 e 10.4).

Si sta, pezzo a pezzo, compiendo l'opera di rinnegazione della riforma del 2000, i cui apprezzabili intenti, che stanno scomparendo per effetto delle modifiche legislative che si sono susseguite negli ultimi vent'anni, meriterebbero invece di essere riscoperti dalle future riforme in materia.

Capitolo II

RAPPORTI TRA SISTEMA PENALE E SISTEMA TRIBUTARIO PER LA REPRESSIONE DEGLI ILLECITI *

SOMMARIO: 1. Principio di specialità. – 1.1. Sistema normativo. – 1.2. Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative. – 1.3. *Ratio* e tutela del principio di specialità. – 1.4. Concorso di norme nelle singole fattispecie di reato fiscale: specialità. – 1.5. Segue: progressione. – 1.6. Sospensione della sanzione amministrativa. – 1.7. Specialità nel sistema sanzionatorio delle accise. – 2. Doppio binario processuale e sostanziale. – 2.1. Principi. – 2.2. Concetto penalistico di “imposta dovuta”. – 3. *Ne bis in idem*. – 3.1. Questione. – 3.2. Giurisprudenza della Corte Edu. – 3.3. Giurisprudenza della Corte di Giustizia. – 3.4. Giurisprudenza della Corte costituzionale. – 3.5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione. – 3.6. Conclusioni. – 4. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributario. – 4.1. Inquadramento del problema ed evoluzione normativa. – 4.2. Circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e processo tributario. – 4.2.1. Norme. – 4.2.2. Autorizzazione alla deroga al segreto delle indagini e conseguenze della sua mancanza. – 4.2.3. Soggetto legittimato alla trasmissione. – 4.2.4. Tipologie di atti trasmissibili. – 4.3. Tutela dei soggetti interessati. – 4.3.1. Tutela nel procedimento penale. – 4.3.2. Tutela nel processo tributario. – 4.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili. – 4.4.1. Questione. – 4.4.2. Singoli atti. – 4.4.2.1. Documenti. – 4.4.2.2. Dichiarazioni verbali. – 4.4.2.3. Documentazione bancaria e finanziaria. – 4.4.2.4. Consulenze e perizie. – 4.4.2.5. Indagini difensive. – 4.4.2.6. Intercettazioni. – 4.4.2.7. Rogatorie e ordine investigativo europeo. – 4.5. Circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale. – 4.5.1. Questione. – 4.5.2. Processo verbale di constatazione. – 4.5.2.1. Natura giuridica. – 4.5.2.2. Efficacia probatoria. – 4.5.2.3. Acquisizione al fascicolo penale. – 4.5.2.4. Utilizzabilità. – 4.5.2.5. Considerazioni conclusive sull'utilizzabilità del p.v.c. – 4.6. Vizi del processo verbale di constatazione. – 4.7. Altre tipologie di atti istruttori. – 5. Valenza delle presunzioni tributarie in sede penale. – 5.1. Questione. – 5.2. Presunzioni tributarie. – 5.3. Presunzioni tributarie nel processo penale. – 5.3.1. Questione. – 5.3.2. Valutazione della prova presuntiva. – 5.3.3. Presunzioni nel giudizio cautelare. – 5.3.4. Considerazioni conclusive. – 5.3.5. Casistica. – 6. *Notitia criminis* e “raddoppio” dei termini di accertamento. – 6.1. Fattispecie normativa. – 6.2. *Abolitio criminis* e raddoppio dei termini. – 6.2.1. Questione. – 6.2.2. Effetto iperretroattivo dell'*abolitio criminis*. – 6.2.3. Attuazione del principio *tempus regit actum* nel procedimento amministrativo-tributario. – 6.2.4. Non raddoppiabilità dei termini di accertamento della *Robin Hood Tax*. – 6.3. Sindacato del giudice tributario e “derubricazione” amministrativa della fattispecie. – 7. Efficacia del giudicato. – 7.1. Giudicato penale nel processo tributario. – 7.2. Sentenze penali di patteggiamento nel processo tributario. – 7.3. Giudicato tributario nel

* LIVIA SALVINI è autore dei §§ 1, 2, 3, 7, 11. FILIPPO FERRI è autore dei §§ 4, 5, 8, 9, 10, 12. GIOVANNI PANZERA DA EMPOLI è autore del § 6.

processo penale. – 8. Patteggiamento e limiti all'accesso. – 8.1. Norma e sua legittimità costituzionale. – 8.2. Pagamento del debito tributario. – 8.3. Definizione agevolata della pretesa fiscale. – 9. Reati fiscali quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. n. 231/2001. – 10. Riflessi penali della *cooperative compliance*. – 11. Illeciti penali e componenti reddituali: profili procedurali. – 11.1. Proventi da attività illecita e “costi da reato”. – 11.2. Profili procedurali della disciplina dei “costi da reato”. – 12. Costituzione di parte civile dell'A.F. nel processo penale. – 12.1. Parti eventuali e parti necessarie. Danneggiato e persona offesa. – 12.2. Costituzione di parte civile. – 12.3. Tema della tipologia di danno risarcibile. – 12.4. Costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria nei processi per reati tributari.

1. Principio di specialità.

1.1. Sistema normativo.

Il coordinamento delle sanzioni amministrative e penali previste per gli illeciti costituenti reato tributario è basato sull'art. 19, per il quale «quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [che indica le fattispecie incriminatrici] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale». Per quanto attiene il coordinamento tra i procedimenti e processi di applicazione delle due tipologie di sanzioni, l'art. 21 dispone che l'ufficio fiscale irroghi comunque le sanzioni amministrative; esse, tuttavia, non sono eseguibili in caso di condanna penale (*infra* § 1.6). Completa la disciplina l'art. 20, per il quale «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione» (*infra* § 2).

In sostanza, il legislatore ha previsto: che non possano essere applicate sia la sanzione amministrativa che quella penale «per lo stesso fatto», e che si applichi quindi la disposizione “speciale” (c.d. principio di “specialità”); che il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa si svolga nei modi e nei tempi ordinariamente previsti dalle norme fiscali e che solo la riscossione coattiva della sanzione resti sospesa fino all'esito definitivo del giudizio penale; che i procedimenti e i processi tributari inizino e si svolgano indipendentemente da quelli penali (c.d. principio del “doppio binario”).

Queste norme costituiscono la trasposizione nella nostra materia, ovvero il *pendant*, di regole già esistenti in ambiti più generali.

Il principio di specialità tra sanzione amministrativa e penale è dettato, in termini analoghi, dall'art. 9 legge n. 689/1981 (legge che contiene, tra l'altro, i principi generali sulle sanzioni amministrative)¹. Tuttavia, il sistema penale tributario

¹ L'art. 9 cit. – pacificamente derogabile dal legislatore – applica il principio di specialità anche

ha adottato il principio di specialità solo con il d.lgs. n. 74/2000, poiché precedentemente vigeva la regola opposta, cioè quella per cui l'applicazione delle sanzioni penali non escludeva quella delle sanzioni amministrative (art. 10 legge n. 516/1982). Ciò in quanto la scelta del legislatore del 1982 di configurare fattispecie di reato prodromiche all'evasione² differenziava nettamente, perlomeno in linea di principio, i fatti rilevanti rispettivamente ai fini dell'illecito penale e di quello amministrativo, in quanto quest'ultimo (a parte il caso residuale delle violazioni di carattere formale, di norma assoggettate a sanzione in misura fissa) è sempre caratterizzato dall'evasione di imposta, al cui ammontare la sanzione è parametrata. Nel sistema attuale, in cui invece le fattispecie di reato tributario sono (quasi tutte) connotate dal danno che si concreta nell'evasione di imposta³, si è ritenuto di recepire la regola della specialità per evitare (sempre in linea generale) la comminazione di due sanzioni, una penale e una amministrativa, per lo stesso fatto (c.d. principio del *ne bis in idem* sostanziale di cui il principio di specialità costituisce attuazione e specificazione).

Dal versante delle sanzioni amministrative tributarie, la riforma recata dal d.lgs. n. 472/1997 aveva ridisegnato i principi ispiratori del sistema, attribuendo a tali sanzioni un connotato più accentuatamente afflittivo rispetto al passato e ispirato a criteri penalistici quanto alla rilevanza dell'elemento soggettivo. In questo quadro, il principio di specialità si colloca in modo coerente, perché è diretto ad evitare che si applichino per lo stesso fatto due diversi tipi di sanzione qualitativamente assimilabili.

Il principio del doppio binario, da parte sua, costituisce il *côté* tributario delle regole stabilite per il processo penale dagli artt. 3 e 479 c.p.p. che vietano la sospensione del processo penale, in particolare nel caso in cui la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, se la legge pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, come è nel processo tributario.

al concorso tra due sanzioni amministrative previste per lo stesso fatto. L'art. 15 c.p. detta il principio di specialità destinato ad operare all'interno del sistema sanzionatorio penale, per il caso in cui più disposizioni di carattere penale regolano "la stessa materia". Nonostante la diversità di formulazione della norma codicistica rispetto a quella qui in esame, deve ritenersi, in uno con la giurisprudenza formatasi sull'art. 9 legge n. 689/1981, che ambedue si riferiscano non al fatto concreto, ma alla fattispecie astratta. Per approfondimenti A. VALLINI, *Il principio di specialità*, in A. GIOVANNINI (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Giuffrè, Milano, 2016, p. 267. Dell'art. 15 c.p. e della sua applicazione alla nostra materia si tratterà specificamente nei Capitoli successivi, con riferimento sia ai rapporti tra diverse fattispecie di reato previste dal Decreto, sia ai rapporti tra i reati fiscali ed altre fattispecie di reato.

² *Retro*, Cap. I, § 3.

³ Cfr. Corte cost., 15 marzo 2002, n. 49 per la quale – richiamando la relazione alla legge – con la riforma del 2000 si è verificato il «recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario».

Come si vedrà, il sistema delineato dal d.lgs. n. 74/2000 si è ben presto rivelato inadeguato e velleitario per motivi intrinseci alla materia tributaria, ed è stato di fatto scardinato dalla giurisprudenza, così che da tempo si parla di crisi dei principi di specialità e del doppio binario.

Prima di approfondire questi temi è però necessaria una premessa di carattere generale.

Affinché si ponga un problema di applicazione del principio di specialità e del *ne bis in idem* è necessario che, oltre alla coincidenza (eventualmente parziale, secondo i criteri che saranno indicati *infra* § 1.4) dell'elemento oggettivo dell'illecito amministrativo e di quello penale – lo “stesso fatto” di cui all'art. 19 – si verifichi anche una coincidenza sotto il profilo soggettivo tra i destinatari delle sanzioni previste dai due ordinamenti. Coincidenza che non si verifica quando il contribuente è un soggetto diverso da una persona fisica: in questo senso dispone espressamente l'art. 19 comma 2, per il quale «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

Come ben noto, la sanzione penale fa capo esclusivamente alle persone fisiche autrici materiali dell'illecito, secondo regole che verranno esaminate, con specifico riferimento alla nostra materia, *infra* Cap. III, § 3. Si preciseranno invece qui di seguito i diversi criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie. Il quadro complessivo della imputazione soggettiva e dei connessi principi in esame dovrà poi considerare anche la disciplina prevista dal d.lgs. n. 231/2001 e relativa alla responsabilità amministrativa degli enti per i reati, anche fiscali, commessi dai soggetti apicali o subordinati (*infra* § 9).

1.2. *Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative.*

Il d.lgs. n. 472/1997, che detta la disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie, è nato con una innovativa e precisa impronta penalistica, anche quanto alla responsabilità del soggetto trasgressore e alla necessaria sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa: ai sensi dell'art. 2 comma 2, tuttora formalmente vigente, «la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione», persona che, ai sensi dell'art. 5, «risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa».

Ciò, nelle disposizioni dettate dal legislatore nel 1997, valeva anche nel caso in cui la violazione fosse stata commessa dalla persona fisica in qualità di dipendente o rappresentante legale o negoziale di un contribuente persona fisica nell'adempimento del suo ufficio, ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, anche senza per-

sonalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni⁴. La persona fisica contribuente, la società o l'ente rappresentati o datori di lavoro, in questo schema, erano (solo) responsabili solidali per il «pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata» (art. 11 comma 1), proprio in quanto soggetti che hanno conseguito un vantaggio a causa dell'evasione; obbligato per il pagamento della sanzione resta l'autore persona fisica. Era però prevista una mitigazione della responsabilità di quest'ultimo, che rispondeva della sanzione solo fino all'ammontare di euro 50.000 qualora non avesse tratto diretto vantaggio dalla violazione; la persona fisica contribuente, società o ente restavano comunque responsabili per l'intero⁵.

Tale impostazione nel 2003 è stata completamente rovesciata, con un sostanziale ritorno, *in parte qua*, all'opposto principio vigente prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 472/1997⁶: qualora sia un soggetto dotato di personalità giuridica, solo il contribuente risponde della sanzione amministrativa. L'art. 7 d.l. n. 269/2003 stabilisce infatti che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»⁷. Al di là della condivisione dell'opportunità di una tale modifica, si deve senz'altro censurare, tanto sotto il profilo teorico quanto sotto quello pratico, la scelta di disciplinare il fondamentale aspetto dell'imputazione soggettiva della violazione e quindi della sanzione con una norma che era, e tuttora resta, esterna al d.lgs. n. 472/1997 e che ne contraddice nella sostanza l'impianto. Come corollario del mutamento del criterio dell'imputazione soggettiva della sanzione per i soggetti dotati di personalità giuridica, si fa infatti venire meno, per le violazioni da essi commesse, ogni rilevanza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa, ripristinandosi – ma solo in fatto – la responsabilità oggettiva tipica delle violazioni amministrative tributarie⁸.

⁴ Per l'applicazione del principio di specialità al rappresentante persona fisica di una s.r.l. nel testo originario del d.lgs. n. 472/1997, v. Cass. civ., Sez. trib., 30 ottobre 2018, n. 27624.

⁵ Trattandosi di responsabilità solidale, il pagamento della sanzione da parte di un coobbligato estingueva l'obbligazione per quanto, formalmente, l'oggetto delle due obbligazioni fosse diverso: la sanzione, per l'autore persona fisica, e «una somma pari alla sanzione» per il soggetto rappresentato. Se il pagamento era effettuato dalla persona fisica che aveva agito per un soggetto diverso e alla quale si applica il limite di euro 50.000, la responsabilità del soggetto rappresentato era limitata all'eccedenza.

⁶ Precedentemente, nella vigenza della legge n. 4/1929, delle sanzioni amministrative rispondeva solo il contribuente, persona fisica ovvero soggetto diverso, dotato o meno di personalità giuridica. Pertanto il principio di specialità non poteva applicarsi al contribuente persona fisica che, in tale precedente regime, rispondeva a titolo di solidarietà delle sanzioni irrogate alla società rappresentata: tra le altre, Cass. civ., Sez. trib., 17 giugno 2015, n. 12536.

⁷ Per approfondimenti v. S. DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.* 2018, 3, I, p. 1112.

⁸ Anche qualora la sanzione sia irrogabile ad una persona fisica, costituisce *jus receptum* della Cassazione, sulla base dei principi enucleati con riferimento all'art. 3 legge n. 689/1981 applicabili anche alla materia tributaria, che sia sufficiente la prova, da parte dell'A.F., della fattispecie oggettiva dell'illecito, spettando al trasgressore di provare l'assenza di colpa: è pertanto sufficiente per l'ir-

Poiché l'art. 7 cit. si riferisce solo alle società ed enti dotati di personalità giuridica, attualmente l'imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative fiscali, come risulta dal combinato disposto di tale articolo e dell'art. 11 comma 1 d.lgs. n. 472/1997 è la seguente:

– per i contribuenti persone fisiche, la sanzione è dovuta dalla persona stessa, a meno che la violazione non sia imputabile al rappresentante o dipendente come sopra chiarito; in questo ultimo caso della sanzione risponde l'autore materiale, eventualmente con le limitazioni quantitative sopra indicate, mentre il contribuente è responsabile solidale per il pagamento di una somma pari all'intera sanzione irrogabile per la violazione;

– per i contribuenti società ed enti dotati di personalità giuridica, la sanzione è dovuta esclusivamente dalla società o ente⁹;

– per i contribuenti società ed enti non dotati di personalità giuridica, la sanzione è dovuta dalla persona fisica rappresentante, amministratore anche di fatto o dipendente che ha agito per la società o ente con le limitazioni quantitative sopra indicate, mentre la società o ente è responsabile solidale per il pagamento di una somma pari all'intera sanzione irrogabile per la violazione.

Pertanto, qualora si tratti di un contribuente società o ente, dotato o non dotato di personalità giuridica, non si può applicare il principio di specialità (né, come si vedrà *infra* § 3, si può porre la questione dell'applicazione del *ne bis in idem*), poiché non vi è coincidenza tra il soggetto al quale è comminabile la sanzione penale e quello a cui è irrogabile la sanzione amministrativa (ovvero una somma pari a tale sanzione). In questo caso il contribuente risponde della sanzione amministrativa anche se l'autore persona fisica del reato viene assoggettato alla sanzione penale¹⁰. Lo stesso vale per i contribuenti persone fisiche qualora il reato sia ascrivibile ad una diversa persona, rappresentante o dipendente; ciò a meno che il contribuente non risponda a titolo di concorso con quest'ultimo, nel qual caso rivive il principio di specialità¹¹.

rogazione della sanzione che l'azione sia cosciente e volontaria (Cass. civ., Sez. trib., ord. 15 maggio 2019, n. 12901, con richiami ai precedenti).

⁹La società ed ente in questo caso risponde della sanzione a titolo proprio, e non quale responsabile solidale per il pagamento di una somma pari alla sanzione.

¹⁰Peraltro, in base al principio di specialità, nei casi in cui il contribuente sia responsabile solidale dovrebbe considerarsi precluso il regresso nei confronti dell'autore materiale che sia stato assoggettato a sanzione penale.

¹¹Non appare condivisibile – per la chiara contrarietà tanto al dettato normativo quanto alla *ratio* del principio in esame – quanto affermato, in proposito, da Cass. civ., Sez. trib., 24 luglio 2014, n. 16848, per la quale l'art. 19 comma 2, «non intende preconstituire alcuna riserva di impunità a favore delle persone fisiche concorrenti nel reato», privilegiando la persona fisica che si rende responsabile di una condotta più grave. Per tale sentenza è dunque applicabile al contribuente concorrente anche la sanzione amministrativa.

A questa conclusione – comunque pacifica anche in base alla *ratio* del principio di specialità – può giungersi, sotto il profilo letterale, attraverso due diversi percorsi argomentativi: o sulla base di quanto disposto dall’art. 19 comma 2, per il quale permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell’art. 11 comma 1 d.lgs. n. 472/1997¹², intendendo implicito in tale rinvio anche quello all’art. 7 d.l. n. 269/2003; o rilevando che il regime di responsabilità propria per le sanzioni amministrative del contribuente persona giuridica fa venir meno (anche) il presupposto oggettivo di applicazione del principio di specialità¹³, presupposto costituito dalla circostanza che «lo stesso fatto» sia punito sia con una sanzione amministrativa che con una sanzione penale.

Ferma tale premessa, su questo argomento si tornerà oltre, trattando del *ne bis in idem*: la Corte Edu e la Corte di Giustizia UE, infatti, si sono occupate tanto della natura delle sanzioni amministrative tributarie, ed in particolare del fatto se sotto il profilo sostanziale e nonostante quello formale ad esse debba attribuirsi natura penale, sia della rispondenza ai principi convenzionali ed eurounitari della duplicazione di sanzioni in un sistema in cui (tra l’altro) la sanzione penale sia irrogabile alla persona fisica del rappresentante e quella amministrativa alla società rappresentata.

1.3. Ratio e tutela del principio di specialità.

Il principio di specialità presuppone – o meglio presupporrebbe – una chiara scelta di fondo del legislatore, che è quella di riservare l’applicazione della sanzione penale alle fattispecie più gravi e, insieme, di non duplicare le risposte punitive per il medesimo comportamento (*ne bis in idem* sostanziale). In questa logica, le fattispecie penali sono in genere costruite mediante una, ma spesso più di una, “aggiunte” specializzanti rispetto alla fattispecie “semplice” di illecito, punita con le sole sanzioni amministrative, e sintomo di un più accentuato disvalore del comportamento del trasgressore. Come si vedrà, nelle ipotesi in cui si pone il tema della specialità è praticamente sempre la fattispecie penale ad essere speciale rispetto a quella amministrativa.

¹² Non sembra decisiva l’osservazione di chi obietta che non potrebbe permanere la responsabilità solidale del soggetto obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione se non sussiste, in virtù del principio di specialità, l’obbligazione amministrativa del trasgressore, poiché non è dimostrato che l’obbligazione del contribuente rappresentato (il quale, va ricordato, non risponde della sanzione, ma di una somma pari ad essa) sia di carattere dipendente e non invece autonomo. V. sul punto, tra gli altri, F. BATISTONI FERRARA, *Il principio di specialità. La rilevanza penale dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2001, 5, p. 1246. Sulla natura e disciplina della solidarietà in questione: Cass. civ., Sez. trib., 11 marzo 2015, n. 4854.

¹³ In tal senso deporrebbe anche il fatto che l’art. 19 comma 2, appare una norma di chiarimento di quanto già previsto dal comma 1, come si evince dall’*incipit* «Permane, in ogni caso ...».

Questo sistema è entrato in crisi per diversi fattori.

Da un lato, il legislatore a partire dal 2005 (con l'introduzione del reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-*bis* e, successivamente, con l'introduzione delle fattispecie di omesso versamento IVA e di indebita compensazione di cui agli artt. 10-*ter* e 10-*quater*) ha ampliato le fattispecie penali, ricomprendendovi alcune ipotesi che – perlomeno *prima facie* – si differenziano da quelle amministrative per un solo elemento distintivo sostanziale, ed in particolare la soglia quantitativa: la giurisprudenza, proprio in relazione a queste fattispecie, ha ritenuto di “aggravare” la regola della specialità per affermare la cumulabilità della sanzione amministrativa e di quella penale, ritenendo la seconda, nei fatti, maggiormente afflittiva per il suo carattere patrimoniale e per non essere assoggettata a misure quale l'applicazione condizionale della pena.

D'altra parte, il legislatore ha anche inscindibilmente collegato i due profili sanzionatori, prevedendo la causa di non punibilità dei reati fiscali costituita dall'integrale pagamento dell'imposta e delle sanzioni amministrative. Più in particolare, nell'impianto originario del decreto il pagamento integrale delle imposte e delle sanzioni «anche se non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1» costituiva, in base all'art. 13, circostanza attenuante ai fini penali per tutti i reati previsti dal decreto. Si trattava dunque di una vera e propria deroga al principio di specialità. Nel 2015, l'art. 13 venne modificato, prevedendo che, proprio per i reati di omesso versamento e di indebita compensazione di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, l'integrale pagamento di imposte e sanzioni è causa di non punibilità del reato. Di conseguenza, il riferimento alle sanzioni amministrative non applicabili all'imputato in virtù del principio di specialità è stato eliminato, in quanto non più necessario: in tal caso, infatti, le sanzioni penali non sono comminabili e sono dovute solo quelle amministrative. Contestualmente le circostanze attenuanti per tutti gli altri reati sono state disciplinate dal neo introdotto art. 13-*bis*; per quanto anch'esso preveda quale condizione l'integrale pagamento di imposte, interessi e sanzioni, non si è ritenuto di prevedere espressamente la deroga alla specialità, probabilmente ritenendola *in re ipsa* ma certo dando un segnale di scarsa considerazione per tale principio¹⁴.

Ci si può chiedere, per quanto attiene la politica sanzionatoria e repressiva perseguita dal legislatore, se la duplicazione di misure che si verifica in applicazione

¹⁴G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.* 2016, 3, p. 589. Sotto il profilo letterale quanto evidenziato nel testo potrebbe dare adito a ritenere che l'avvenuto pagamento delle sanzioni non sia condizione per l'applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis* nel caso in cui il contribuente persona fisica sia anche il soggetto cui viene ascritto il reato. A questa soluzione sembrerebbe tuttavia ostare il fatto che, in base alla norma in questione, il pagamento dell'imposta e della sanzione deve avvenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e dunque prima che sia accertata la responsabilità dell'imputato. V. sul punto R. FANELLI, *Penale tributario: alla ricerca del principio di specialità*, in *Corr. trib.*, 22, 2018, p. 1742.

dell'art. 13-*bis* sia giustificabile. Non sembra dubbio, in proposito, che si sia voluta privilegiare la certa e rapida riscossione delle somme dovute all'Erario rispetto alla (piena) repressione penale del comportamento del reo, in una sorta di inversione della risposta sanzionatoria rispetto al disvalore del comportamento e quale contraltare del progressivo inasprimento delle sanzioni penali e dell'abbassamento delle soglie di rilevanza penale, ove previste. Che ciò comporti una deroga al principio di specialità e l'applicazione di un *bis in idem* tanto sostanziale quanto processuale pare certo.

Tuttavia debbono farsi al riguardo, sotto il profilo più strettamente giuridico, due considerazioni.

La prima è che l'accesso alle misure previste dagli artt. 13 e 13-*bis* è volontario e quindi il contribuente ben potrebbe non avvalersene ed affrontare il giudizio penale godendo delle garanzie offerte da tali due principi.

La seconda, e probabilmente più rilevante, è che il principio di specialità non trova una tutela nell'ordinamento costituzionale¹⁵ ovvero nell'ordinamento sovranazionale, in modo tale da inficiare la legittimità del sistema normativo che non lo rispetti o da ricondurre quantomeno certe sue applicazioni giurisprudenziali a corretti canoni interpretativi e applicativi¹⁶.

Il tema è stato dapprima affrontato dalla Corte costituzionale con riferimento al sistema previgente al d.lgs. n. 74/2000, in cui, come si è detto, non era contenuta alcuna regola di specialità o alternatività ed anzi era espressamente disposto che «l'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto» (art. 10 legge n. 516/1982). Ebbene, questo cumulo di sanzioni ha superato il vaglio della Corte, che si è pronunciata con ord. 12 novembre 1991, n. 409, sia sotto il profilo della ragionevolezza quanto sotto quello dell'uguaglianza. Il fatto che nel previgente sistema penale tributario, esaminato in questa ordinanza, vi fosse una netta differenziazione tra le fattispecie prodromiche sanzionate penalmente e le fattispecie di evasione sanzionate in via

¹⁵ L'affermazione di cui al testo dovrebbe valere anche con riferimento all'ipotesi di eccesso di delega. È ben vero, infatti, che il principio di cui alla legge delega n. 205/1999 in base alla quale è stato emanato il decreto in commento prescriveva l'applicazione della «sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa» (art. 9 comma 2 lett. i), senza eccezioni. Tuttavia, da un lato non sembra che un tale eccesso sia in astratto configurabile, vista la elasticità con cui la Corte costituzionale interpreta l'art. 76 Cost., e in concreto non consta che questo profilo di illegittimità dell'art. 19 comma 2, sia stato mai fatto valere, in termini generali. È invece stata esaminata dalla Cassazione (Cass. civ., Sez. trib., 3 marzo 2017, n. 5432) e ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della duplicazione di risposta punitiva in caso di contribuente dotato di personalità giuridica (sanzione penale in capo all'autore persona fisica e sanzione amministrativa in capo al contribuente), con riferimento agli artt. 3 e 76 Cost.

¹⁶ Qui si tratterà del profilo interno. Per i profili convenzionali ed eurounitari (principio del *ne bis in idem*) v. *infra* § 3.

amministrativa sembra aver avuto un rilievo solo marginale nella motivazione dell'ordinanza, che ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni sottoposte. La Corte ha infatti argomentato principalmente dalla discrezionalità del legislatore, il quale «può modulare la reazione dell'ordinamento giuridico al comportamento illecito del contribuente con una duplice sanzione, pecuniaria (*rectius* amministrativa) e penale». Né la circostanza che per i tributi diversi da quelli oggetto della legge n. 516/1982 possa operare il generale principio di specialità recato dall'art. 9 legge n. 689/1981¹⁷ è discriminatorio, perché rientra nella discrezionalità legislativa considerare taluni tributi – e nella specie le imposte sui redditi e l'IVA oggetto della legge n. 516/1982 – fondamentali nel quadro della globale politica finanziaria e quindi passibili di maggior rigore sanzionatorio. Con riferimento all'ordinamento attuale si è pronunciata nello stesso senso Corte cost., sentenza 2 marzo 2018, n. 43, per la quale «il legislatore è libero di cumulare sanzioni di genere diverso per il medesimo fatto»¹⁸.

Dunque, nel pensiero della Corte costituzionale la specialità non è una regola inderogabile, ma solo una delle possibili soluzioni del concorso di norme. E del resto, lo stesso principio generale di specialità di cui all'art. 9 cit. è di carattere innovativo, perché precedentemente esso non esisteva, senza che il sistema del cumulo sanzionatorio avesse sollevato dubbi di ordine costituzionale.

Va rilevato che questo orientamento della Corte è in perfetta sintonia con quello assunto dalla medesima Corte con riferimento al criterio della sussidiarietà. Si rinviene infatti più volte nella giurisprudenza della Corte in materia penalistica l'affermazione di principio secondo cui l'ordinamento dovrebbe riservare ai soli casi più gravi, in termini di disvalore, la punizione penale, intesa come *extrema ratio*; tuttavia, in concreto, la scelta della più idonea risposta repressiva viene rimessa alla discrezionalità del legislatore, salvi i casi di manifesta irragionevolezza.

Sotto un altro profilo, tuttavia, si può dubitare, qualora si tratti di contribuenti persone giuridiche, della legittimità di un sistema che subordina l'attenuante in capo alla persona fisica autore materiale (che normalmente non trae vantaggio dall'illecito) al pagamento di imposta e sanzioni da parte di un soggetto diverso, cioè la persona giuridica¹⁹.

¹⁷La Corte registra le perplessità della dottrina e della giurisprudenza sull'applicabilità nella materia tributaria dell'art. 9 cit. Tuttavia, successivamente, la giurisprudenza sembra propendere per l'opinione affermativa: v. Cass., Sez. Un. pen., 28 marzo 2013, n. 37424 per la quale il principio di cui all'art. 19 non è che una «specifica espressione» di quello generale di cui all'art. 9 legge n. 689/1981.

¹⁸L'unico limite, secondo la Corte, potrebbe derivare dalle fonti convenzionali ed eurounitarie del *ne bis in idem* sostanziale e processuale quali norme interposte, eventualmente tramite un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 649 c.p.p. Su tale profilo della sentenza v. *infra* § 3.4.

¹⁹Né convince Corte cost., sentenza 28 maggio 2015, n. 95 quando osserva che «con riguardo ai reati tributari vi è, di regola – anche se non immancabilmente – una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e risorse economiche del reo (ove questi si identifichi nel contribuente persona fisica), o da lui comunque gestite (ove si tratti dell'amministratore o del liquidatore di società o enti),

1.4. Concorso di norme nelle singole fattispecie di reato fiscale: specialità.

Il principio di specialità è destinato a regolare quell'ipotesi di concorso di norme (detto concorso apparente²⁰) che si verifica quando una medesima condotta è sussumibile tanto in una fattispecie sanzionatoria penale, quanto in una sanzionatoria tributaria.

In termini generali, una fattispecie è speciale rispetto ad un'altra quando contiene tutti gli elementi di questa seconda, più almeno un elemento specializzante. Nella dottrina e nella giurisprudenza penalistica sono state elaborate numerose e diverse ipotesi di specialità, tuttavia quelle che si verificano in ambito fiscale rispondono per la maggior parte²¹ allo schema ora indicato, che è quello della specialità c.d. "unilaterale".

Si ricorda che l'art. 19 prevede l'operare del principio di specialità ove potenzialmente si applichino le due diverse tipologie di sanzioni per uno «stesso fatto». Va precisato, a questo proposito, che la medesimezza della condotta va apprezzata sulla base della astratta fattispecie normativa, e non del fatto in concreto. A questa conclusione giungono, pressoché unanimemente, tanto la giurisprudenza quanto

posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all'imposta sottratta al fisco». Con riferimento a questi ultimi soggetti, infatti, basti osservare che, nel momento in cui si svolge il procedimento penale, l'autore ben potrebbe non rivestire più le funzioni che potrebbero consentirgli (comunque fatte salve le competenze degli organi societari) di indirizzare verso il pagamento la decisione della società o ente (*infra* Cap. III, § 3).

²⁰ Il concorso apparente si distingue dal concorso reale – che a sua volta può manifestarsi come concorso formale oppure come concorso materiale – che viene in considerazione quando concorrono due o più illeciti, ma tutti appartenenti all'ambito penale oppure a quello amministrativo. Il concorso formale si verifica quando un'unica condotta integra più illeciti (più volte lo stesso illecito nel concorso omogeneo, oppure più illeciti diversi, nel concorso eterogeneo), mentre il concorso materiale si verifica quando mediante più condotte si violano disposizioni diverse. Per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie il concorso formale è disciplinato dall'art. 12 d.lgs. n. 472/1997 che prevede una mitigazione delle sanzioni complessivamente irrogabili (cumulo giuridico).

²¹ Nel caso della omessa dichiarazione dei redditi prodotti all'estero (art. 1 comma 8 d.lgs. n. 471/1997) si verifica un caso di specialità c.d. "reciproca", in quanto la fattispecie penale di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 è speciale rispetto a quella amministrativa per la presenza della soglia e del dolo specifico, mentre quella sanzionata sotto il profilo amministrativo è caratterizzata dalla fonte estera del reddito (che giustifica l'applicazione di sanzioni amministrative più elevate di quelle irrogabili nel caso di omessa dichiarazione di redditi di fonte interna). Questa doppia specialità peraltro dovrebbe comunque dare luogo alla prevalenza della sanzione penale, secondo la regola generale condivisa sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza della Cassazione. Si segnala, tuttavia, che nel particolare caso della specialità reciproca esaminato *infra* § 1.5, la Corte ha ritenuto invece sussistere una progressione che determina un concorso effettivo di norme. Tuttavia, la sua peculiarità (nella specie, la circostanza che l'elemento specializzante della fattispecie penale si colloca in un momento successivo rispetto al perfezionamento della fattispecie sanzionatoria amministrativa, cosa che nell'ipotesi qui in esame non si verifica) ed opinabilità rendono quest'ultima posizione giurisprudenziale di improbabile applicazione al caso qui considerato.