

Antonio Viotto

EVOLUZIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO PENALE
TRIBUTARIO E PROSPETTIVE DI RIFORMA

*DEVELOPMENT OF THE CRIMINAL TAX SYSTEM
AND FURTHER REFORMS*

Abstract

Le modifiche apportate negli ultimi anni al sistema penale-tributario sono caratterizzate, da un lato, dall'inasprimento delle sanzioni e, dall'altro lato, da una sorta di "contaminazione" reciproca con l'ordinamento amministrativo. Se nonch , tali modifiche, sebbene caratterizzate da una comprensibile logica di fondo, sono state realizzate perdendo di vista la coerenza e l'equit  del sistema. L'attuale (insoddisfacente) assetto potrebbe essere migliorato in sede di attuazione della legge delega n. 23/2014, che sembra voler realizzare un sostanziale ridimensionamento del sistema repressivo penale, concentrando l'apparato sanzionatorio sulle fattispecie connotate da un maggiore disvalore sociale e da una maggiore pericolosit  ed insidiosit  per gli interessi erariali, alleggerendo, nel contempo, le punizioni per i comportamenti qualitativamente o quantitativamente meno gravi.

Parole chiave: sistema penale-tributario, doppio binario penale-tributario, costi da reato, raddoppio dei termini, patteggiamento

The various amendments made in the last years to the criminal tax system are characterised, on the one side, by an exacerbation of penalties and, on the other, by a sort of reciprocal "contamination" with the tax administrative system. Nevertheless, such amendments, although made with a comprehensible underlying logic, have been made by losing sight of the overall system's coherence and equity.

The actual (unsatisfactory) legal framework may be improved through the enforcement of Delegation Law No. 23/2014, which seems to aim at realising a substantive restyling of the criminal tax system, by focusing the State's punitive reaction on those behaviours with a higher social disvalue and an elevated dangerousness

and insidiousness for the tax revenue, and – at the same time – by reducing the punishment for those conducts qualitatively and quantitatively less serious.

Keywords: *criminal tax system, criminal-administrative “double-track” system, costs deriving from a crime, doubling terms mechanism, bargaining agreement*

SOMMARIO:

1. L'inasprimento delle sanzioni penali per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 138/2011. – 2. *Segue:* profili critici delle modifiche introdotte dal D.L. n. 138/2011. – 3. Le interferenze reciproche tra sistema penale tributario e sistema amministrativo. – 3.1. La compressione del principio del “doppio binario”. – 3.2. Le interferenze derivanti dalla disciplina sul patteggiamento per reati tributari. – 3.3. Le interferenze derivanti dalla disciplina sui “costi da reato”. – 3.4. Le interferenze derivanti dalla disciplina del raddoppio dei termini di accertamento. – 4. Prospettive di riforma del sistema penale tributario nella legge delega n. 23/2014.

1. *L'inasprimento delle sanzioni penali per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 138/2011*

Nel concludere il presente volume della Rivista, dedicato all'analisi delle posizioni assunte dalla giurisprudenza su alcune questioni che attengono alla materia penale tributaria, ritengo sia opportuno tracciare un quadro delle più recenti modifiche normative e delle prospettive di riforma desumibili dalla legge delega 11 marzo 2014, n. 23¹.

Rispetto al sistema sanzionatorio penale tributario disciplinato dal D.Lgs. n. 74/2000, mi pare che possano essere individuate due direttrici lungo le quali sembra essersi mosso il legislatore, negli ultimi anni: l'inasprimento delle sanzioni penali e la reciproca “contaminazione” tra ordinamento penale e ordinamento amministrativo.

Sotto il primo profilo, l'intervento normativo più significativo è senza dub-

¹ Nelle more della pubblicazione del presente scritto, il Governo ha approvato, in data 26 giugno 2015, lo Schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione della delega contenuta nell'art. 8 della L. n. 23/2014. Le modifiche previste da tale articolato saranno evidenziate nel paragrafo conclusivo di questo lavoro, segnalando sin d'ora che l'art. 31 dello Schema riporta una disposizione alquanto singolare secondo la quale «Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017».

bio quello realizzato con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv. nella L. 14 settembre 2011, n. 148, con il quale il legislatore ha perseguito chiaramente il duplice obiettivo di criminalizzare maggiormente alcune violazioni tributarie e di inasprire con riferimento ai delitti in materia fiscale alcune regole processuali proprie del diritto penale².

In sintesi, le modifiche introdotte nel 2011 si articolano:

1. nella riduzione delle soglie di punibilità dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, dichiarazione infedele *ex art. 4* e omessa dichiarazione *ex art. 5*³;

2. nell'abrogazione delle ipotesi attenuate dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di false fatture (art. 2, comma 3) e di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, comma 3)⁴;

3. nell'indiretto inasprimento della disciplina sanzionatoria delle fattispecie penali tributarie, attraverso:

– la limitazione dei benefici dell'attenuante del pagamento del debito tributario, con diminuzione della pena fino ad un terzo e accesso al rito spe-

² Sui punti nodali della riforma del 2011, v. AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2012, p. 424. Per un approfondimento critico delle innovazioni apportate dalla L. n. 148/2011 v. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del «diritto penale del nemico»?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, p. 15 s.

³ L'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000 puniva l'evasione d'imposta superiore a euro 77.468,53 quando, congiuntamente, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fosse stato superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi dichiarati o, comunque, superiore a euro 1.549.370,70. Il legislatore del 2011 ha abbassato la soglia di rilevanza penale dell'imposta evasa, fissandone il limite quantitativo a euro 30.000, e ha ridotto quella dell'ammontare complessivo degli elementi attivi non dichiarati a euro 1.000.000, ferma restando la percentuale del cinque per cento del totale degli elementi attivi dichiarati.

L'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 ha ridotto la soglia di punibilità dell'evasione d'imposta da euro 103.291,38 a euro 50.000 per singolo periodo d'imposta, e abbassato il tetto dell'ammontare complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione da euro 2.065.827,60 a euro 2.000.000, ferma restando la percentuale del dieci per cento del totale degli elementi attivi dichiarati.

L'art. 5, D.Lgs. n. 74/2000 prevede ora che l'imposta non dichiarata sia superiore a euro 30.000 rispetto al limite di euro 77.468,53 precedentemente previsto.

⁴ L'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000 prevedeva un'ipotesi attenuata nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse stato inferiore a euro 154.937,07 con applicazione, in caso di condanna dell'imputato, della pena della reclusione da sei mesi a due anni. Similmente, l'art. 8, comma 3 statuiva la medesima pena se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti fosse stato inferiore a euro 154.937,07 per periodo d'imposta.

ciale del patteggiamento solo qualora sia intervenuto il risarcimento integrale (art. 13)⁵;

– l'esclusione della sospensione condizionale della pena per i delitti di entità più grave (art. 12, comma 2 *bis*)⁶;

– l'aumento di un terzo dei termini di prescrizione per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 (art. 17)⁷.

L'intervento normativo ha sortito, dunque, come effetto immediato, la pe-

⁵ Prima della riforma il pagamento del debito tributario comportava il beneficio dello sconto di pena fino alla metà e non era prevista alcuna limitazione di accesso al rito speciale di cui all'art. 444 c.p.p.

⁶ Prima delle modifiche del 2011 la sospensione condizionale della pena veniva generalmente applicata, nei limiti previsti dalla legge, a tutti i reati tributari. Ora, invece, l'art. 12, comma 2 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000 prevede il divieto di applicazione della sospensione condizionale qualora l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari e, congiuntamente, l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Ricordo che la sospensione condizionale della pena è disciplinata agli artt. 163-168 c.p. e rappresenta una causa di estinzione del reato giustificata dal fatto che, in presenza di fattispecie non particolarmente gravi, l'applicazione della pena da scontare negli appositi stabilimenti, risulterebbe assai negativa per il condannato, il quale, immerso nell'ambiente carcerario, potrebbe accrescere le sue inclinazioni a delinquere, già, in parte, dimostrate (v. Cass. pen., sez. un., sent. 15 luglio 2010, n. 36837; in dottrina, v. per tutti ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 1989, p. 680; BETTIOL, *Diritto penale*, Padova, 1978, p. 810. Essa svolge una generica funzione di prevenzione speciale fondata sulla «presunzione di sufficienza della sola pronuncia di condanna e sulla minaccia della sua futura esecuzione», come evidenziano FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2009, p. 801. Risulta, peraltro, degna di nota la recente precisazione che il Gup del Tribunale di La Spezia, nel sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 2 *bis*, del D.Lgs. n. 74/2000, con ord. 3 dicembre 2013, n. 124, ha espresso in ordine alla natura giuridica e alla funzione di tale istituto: «si tratta di uno strumento che da tempo ha perduto il carattere di mera clemenza, per assumere piuttosto quello di diversa portata sanzionatoria. Esso, infatti, consente di valutare la necessità nel caso concreto del ricorso alla pena edittale, e ciò ovviamente nella prospettiva di garantire le migliori condizioni per il recupero sociale del condannato. Non di meno, attraverso la perpetuazione della minaccia (attraverso la regolamentazione della revoca della sospensione) e per i suoi connotati positivi (le condizioni cui può essere assoggettata la concessione) lo strumento manifesta contenuti punitivi peculiari, che consentono di non ritenerla diversa da una vera e propria "pena alternativa"».

⁷ Fino all'entrata in vigore delle modifiche, i reati tributari seguivano le regole generali in tema di prescrizione ai sensi degli artt. 157 ss. c.p. L'incidenza della nuova normativa rileva soprattutto per i reati tributari più gravi, puniti con la reclusione fino a sei anni, per i quali il termine di prescrizione, considerata l'elevata probabilità che si verifichi un evento interruttivo dello stesso – valendo per i reati di tal specie anche l'emissione del verbale di constatazione o dell'atto di accertamento ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 74/2000 –, diventa di 10 anni decorrenti dal giorno di consumazione del reato.

nalizzazione di fattispecie di evasione fiscale meno gravi dal punto di vista quantitativo (con riferimento all'entità dell'evasione), segnando un aumento del numero delle ipotesi delittuose perseguibili direttamente proporzionale all'abbassamento delle relative soglie di punibilità.

Ne sono derivati, come effetti collaterali, il proliferare dei procedimenti penali, anche di natura bagatellare, con conseguente appesantimento del sistema giudiziario, e, sotto il profilo del controllo fiscale, l'incremento dei casi in cui può operare la regola del raddoppio dei termini di decadenza del potere accertativo (su cui mi soffermerò più avanti).

2. Segue: profili critici delle modifiche introdotte dal D.L. n. 138/2011

Ma non sono (solo) questi i profili che suscitano le maggiori perplessità: si ha infatti l'impressione che la giusta necessità di contrastare in modo sempre più efficace il fenomeno dell'evasione fiscale sia stata realizzata perdendo di vista la coerenza e l'equità del sistema.

Consideriamo, ad esempio, le modifiche in tema di patteggiamento: l'accesso all'istituto, essendo subordinato alla preventiva estinzione del debito tributario, risulta ora consentito solo a chi abbia le disponibilità economiche per risarcire interamente il danno arrecato all'Erario, con esclusione dal beneficio di chi non sia in condizione pagare per mancanza di liquidità e di chi stia adempiendo al proprio obbligo in forma rateale⁸. Donde il dubbio –

⁸ Giova in proposito rammentare che la più recente giurisprudenza di legittimità ritiene che la concessione dell'attenuante di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000 non compete a quanti stiano adempiendo al proprio debito in forma rateale: v. Cass. pen., 15 settembre 2014, n. 37748, secondo la quale, «Del resto, anche sotto il profilo della *ratio* della norma, la condotta meritevole del trattamento premiale è solo quella effettivamente idonea ad apportare un beneficio in termini patrimoniali all'Amministrazione, essendo invece non significativo sotto tale profilo il mero provvedimento di ammissione alla rateazione posto che l'interessato, una volta ammesso alla rateazione, ben potrebbe restare inadempiente rispetto al pagamento della singole rate. Deve quindi ribadirsi l'assunto per cui l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario, prevista dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 13, non è applicabile in caso di rateizzazione del debito di imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all'integrale ed effettiva estinzione dell'obbligazione tributaria (Sez. 3, n. 5681/14 del 27/11/2013, Crocco, Rv. 258691). Né appare prospettabile alcuna disparità di trattamento rispetto al pagamento che avvenga a seguito delle procedure conciliative o di adesione, posto che, anche in tali casi, presupposto della applicabilità della circostanza attenuante è l'intervenuta integrale estinzio-

prospettato alla Corte costituzionale – che la novella vada a comprimere in modo irragionevole il diritto di difesa del contribuente, introducendo una disparità di trattamento basata sulle condizioni economiche degli indagati/imputati⁹, anche in presenza del medesimo reato¹⁰. Va detto, comunque, che sulla questione la Corte si è di recente pronunciata confermando la legittimità costituzionale della disposizione sulla scorta di un orientamento già espresso con riferimento alla circostanza attenuante generica di cui all'art. 62, n. 6), c.p. In particolare, la Corte muove dal presupposto che gli oneri imposti per l'accesso al patteggiamento trovino giustificazione nel «generale interesse pubblico ... all'eliminazione delle conseguenze dannose del reato», il quale «giustifica le disparità di trattamento indotte dal citato art. 62, numero 6), prima parte, cod. pen. (sentenza n. 111 del 1964)» e si coniuga «allo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi evasi». Sicché, in linea di principio, non è irragionevole che l'accesso al patteggiamento sia condizionato all'assolvimento del debito tributario, anche se ciò non risolve del tutto il dubbio concernente la compressione del diritto di difesa nei confronti dei soggetti meno abbienti e la conseguente disparità di trattamento che si viene a creare rispetto ai contribuenti più benestanti. Sul punto la Corte – dopo aver rammentato che la negazione legislativa di una data facoltà «in rapporto ad una determinata categoria di reati non vulnera il nucleo incompressibile del predetto diritto»¹¹ – conclude osservando che

ne del debito d'imposta (cfr., Sez. 3, n. 176/13 del 05/07/2012, Zorzi, Rv. 254146; Sez. 3, n. 30580 del 13/05/2004, Pisciotta, Rv. 229355)». Tale principio dovrebbe valere anche per l'accesso al rito speciale, giusta il rinvio ai commi 1 e 2 operato dal comma 2 *bis* del novellato art. 13, sicché il patteggiamento dovrebbe essere consentito solo a chi abbia interamente estinto il proprio debito con l'Erario ancor prima di formulare l'istanza *ex* art. 444 c.p.p.

⁹ Condizioni che, a loro volta, possono anche dipendere da eventi fortuiti e non dipendenti dalla volontà degli indagati/imputati.

¹⁰ V. ord. 3 dicembre 2013, n. 124 emessa dal Gup del Tribunale di La Spezia, il quale, in relazione all'art. 13, comma 2 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000, spiega che «Subordinare la possibilità di accesso al rito speciale di cui all'art. 444 c.p.p. all'estinzione del debito tributario costitutivo delle fattispecie disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000 altro non vuol dire che subordinare tale modo di esercizio del diritto di difendersi alla situazione di maggiore o minore prosperità dell'imputato, creando, in tal modo, un'irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, basata sulle condizioni economiche degli stessi». Nello stesso senso v. Trib. Torino, ord. 15 dicembre 2014, n. 44.

¹¹ Ma la precisazione pare inconfidente, giacché nel caso di specie la facoltà di accesso al patteggiamento non sarebbe negata per «una determinata categoria di reati», bensì solo per taluni soggetti, con riferimento alla stessa categoria di reati.

«la stessa attenuante comune del risarcimento del danno può ... condizionare la fruibilità del “patteggiamento”, quante volte il suo riconoscimento risulti concretamente indispensabile per far scendere la pena detentiva al di sotto del limite dei cinque anni (ovvero dei due anni, quanto ai reati esclusi dal “patteggiamento allargato”)», con la conseguenza che – come già affermato in riferimento a quella disposizione – la diversità delle condizioni economiche degli interessati sarebbe irrilevante ai fini del giudizio sulla legittimità costituzionale della disposizione, anche se per taluni – non necessariamente gli autori delle condotte più gravi, nell’ambito dello stesso reato – può risultare nei fatti compromesso l’esercizio di un diritto che la Costituzione riconosce a tutti paritariamente¹².

La novella, inoltre, ha creato non poche difficoltà all’accesso al patteggiamento in ragione della mancanza di coordinamento dal punto di vista procedimentale rispetto alle tempistiche ed alle fasi dell’accertamento tributario. Ed invero, il fatto che il comma 2 dell’art. 13, richiamato dal comma 2 *bis* del medesimo articolo, pretenda il pagamento delle sanzioni induceva a ritenere – prima dell’entrata in vigore delle modifiche in tema di ravvedimento operoso di cui ora dirò – che per l’accesso al patteggiamento non si potesse prescindere da un atto accertativo dell’Agenzia delle Entrate¹³: ma, così stando le cose, non si poteva escludere che, nel momento in cui l’indagato/imputato fosse stato chiamato a scegliere per l’applicazione della pena *ex art.* 444 c.p.p.¹⁴, egli non fosse ancora nella condizione di pagare il debito tributario, perché, ad esempio, non era ancora stato emesso l’avviso di accertamento o non era stato ancora formato il processo verbale di constatazione o non era stato emesso dall’ufficio impositore l’atto di liquidazio-

¹² Del resto, aggiunge la Corte, «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), posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all’imposta sottratta al fisco».

¹³ E, dunque, non fosse sufficiente per l’indagato/imputato il pagamento dell’imposta eventualmente quantificata dal Pubblico Ministero.

¹⁴ Ricordo in proposito che, ai sensi dell’art. 446 c.p.p., le parti possono formulare la richiesta di patteggiamento al giudice competente in udienza preliminare, fino alla presentazione delle conclusioni di cui agli artt. 421, comma 3, e 422, comma 3, c.p.p. e fino alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado nel giudizio a citazione diretta. Nel corso delle indagini preliminari, ai sensi dell’art. 447 c.p.p., la richiesta di applicazione della pena può essere formulata al Gip, dall’indagato e dal Pubblico Ministero congiuntamente oppure dall’indagato con il consenso scritto del Pubblico Ministero.

ne dell'istanza di adesione al verbale formulata dal contribuente¹⁵.

Senonché, tale criticità sembra essersi risolta per effetto della revisione della disciplina del c.d. ravvedimento operoso introdotta dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190. È infatti ora previsto che il contribuente possa porre rimedio agli illeciti commessi, anche dopo che siano iniziate attività di controllo nei suoi confronti e anche dopo che sia stato emesso un processo verbale di constatazione, fino a quando non sia stato notificato l'avviso di accertamento o l'atto di contestazione delle violazioni¹⁶. Inoltre, è ora consentito al contribuente di accedere al ravvedimento senza particolari limiti temporali, con la conseguenza – per quanto qui interessa – che possono essere sanate sul piano amministrativo tutte le violazioni in precedenza commesse, attraverso il pagamento integrale delle imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni pecuniarie in misura ridotta.

Ne deriva che, attraverso il nuovo ravvedimento, il contribuente può ora realizzare la condizione per l'accesso al patteggiamento, posta dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74, della preventiva estinzione del debito tributario, anche nel caso in cui nel momento della formulazione dell'istanza di applicazione della pena non siano ancora stati formalizzati i rilievi in sede amministrativa e, dunque, non si sia ancora materializzata una pretesa da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Resta, invece, ancora il problema per quei casi in cui l'indagato/imputato non sia proprio nella condizione di assolvere al debito tributario, allorquando questo riguarda un soggetto diverso dallo stesso indagato/imputato, come

¹⁵ Sui rapporti tra applicazione dell'attenuante e accertamento con adesione v. MARCHESELLI, *Adesioni ai verbali, rischi e vantaggi penali per il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3524, secondo il quale appare pacifico, in base ad un'interpretazione letterale della norma, che anche il pagamento di quanto dovuto in base alla definizione del verbale integri la menzionata circostanza attenuante. La tesi è confermata altresì dalla recentissima giurisprudenza in materia, per cui «appare indubbia l'applicabilità del beneficio della diminuzione di pena, in caso di avvenuto pagamento del debito tributario, anche a seguito di accertamento con adesione» (Cass. pen., sent. 6 marzo 2014, n. 10814). Sul punto v. anche RASI, *L'attenuante del pagamento del tributo*, in questo volume.

¹⁶ Dispone, infatti, il nuovo art. 13, comma 1, lett. b *quater*), che la sanzione è ridotta «ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»; mentre il nuovo comma 1 *ter* stabilisce che «Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento».

può avvenire per gli amministratori delle società di capitali, che abbiano nel frattempo interrotto il loro rapporto con l'ente¹⁷. Sicché, anche in questi casi, continua a verificarsi una compressione del diritto di difesa dell'imputato che non sembra trovare giustificazioni ragionevoli.

Il tutto aggravato dal fatto che il mancato accesso al patteggiamento determina un oggettivo aumento del rischio per l'imputato di subire – in caso di esito negativo del giudizio che lo stesso non ha potuto evitare per ragioni a lui non (necessariamente) imputabili – l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui all'art. 12 del decreto n. 74/2000¹⁸.

Si considerino poi le modifiche concernenti la sospensione condizionale della pena, che, come si è visto, il legislatore ha escluso per i delitti tributari¹⁹ qualora si verifichi il superamento di una doppia soglia rappresentata da: 1) una relazione proporzionale (pari al 30%) tra l'ammontare dell'impo-

¹⁷ Della questione pare essersi occupata la Corte d'Appello di Milano, nella sent. 29 ottobre 2013, n. 6405 (inedita, citata da PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 32, nota 5), la quale avrebbe escluso l'incostituzionalità della disposizione recata dall'art. 13, comma 2 *bis*, in considerazione del fatto che la norma «non esige che il pagamento del debito tributario avvenga ad opera dell'obbligato, consentendo, invece, che l'adempimento possa essere effettuato anche da terzi (o, meglio, da persone diverse dal formale soggetto passivo della pretesa tributaria); la norma pretende, infatti, l'oggettivo pagamento del tributo, senza riferirlo alla condotta del soggetto; unico limite è lo sbarramento temporale dell'adempimento che deve comunque intervenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado». Tuttavia, a me pare che, così argomentando, non si coglie appieno il nocciolo del problema, giacché se è corretto affermare che, ai fini dell'accesso al patteggiamento, il pagamento possa essere effettuato anche da un soggetto diverso dall'indagato/imputato, è necessario interrogarsi su cosa accada allorché il soggetto terzo (unico titolare dell'obbligazione tributaria) non intenda effettuare il pagamento delle imposte e delle sanzioni. E se, in tal caso, l'ex amministratore indagato/imputato non è posto nelle condizioni di procedere egli stesso al pagamento delle imposte e delle sanzioni, mi pare non si possa che concludere nel senso che la disposizione in questione comprime irragionevolmente il diritto di difesa dell'indagato/imputato, impedendogli di fatto di ottenere l'applicazione della pena richiesta. La criticità pare essere stata condivisa dal Tribunale di Torino, il quale, nella citata ord. n. 44/2014, ritiene «irragionevole che solo l'imprenditore imputato, potendo procedere alla definizione dei debiti tributari della propria attività d'impresa, possa porre le premesse per accedere al patteggiamento, a differenza dei soggetti coimputati estranei alla titolarità dell'impresa, ai quali è precluso il diritto di attivare le procedure di estinzione dei debiti tributari».

¹⁸ Come ricorda anche IORIO, *Reati tributari: attenuanti, patteggiamento e condizionale*, in *Corr. trib.*, n. 41, 2011, p. 3357.

¹⁹ Non tutti, atteso che il nuovo comma 2 *bis* dell'art. 12 non contempla – invero stranamente – i reati di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11.

sta evasa e il volume di affari dichiarato; 2) una misura quantitativa dell'imposta evasa fissata a 3 milioni di euro.

Ebbene, è chiaro che l'effetto che si produce è di favorire – o meglio, di penalizzare di meno – i soggetti di maggiori dimensioni, anche a parità di imposta evasa, sul presupposto – non sempre facile da giustificare in termini di ragionevolezza – che un'evasione di consistente entità (superiore a 3 milioni di euro) sia da considerare come meno grave, per l'interesse collettivo e per le finanze erariali, solo perché perpetrata da un soggetto “più grande” in termini di volume d'affari.

Non solo, il fatto che una delle due soglie sia parametrata al “volume d'affari”, sterilizza la novella nei riguardi delle persone fisiche non imprenditori²⁰, per le quali, dunque, anche in presenza di evasioni di ingente ammontare, la sospensione condizionale può trovare applicazione. Il che induce a ipotizzare che nella mente del legislatore – non è chiaro in base a quali parametri di ragionevolezza – a parità di imposta sottratta alla tassazione, l'evasione posta in essere nell'ambito dell'attività di impresa (ambito nel quale, per l'appunto, si può produrre un “volume d'affari”) sia da considerare più grave di quella perpetrata in altri contesti.

Non v'è dunque da stupirsi se anche con riferimento a tale novella sono state sollevate eccezioni di legittimità costituzionale, le quali, oltre a stigmatizzare alcune delle disparità testé esposte, hanno messo in evidenza l'irragionevolezza della scelta di riservare un trattamento più rigoroso per simili fatti di reato, prescindendo dalla valutazione discrezionale del giudice chiamato ad applicare la pena secondo la gravità del reato commesso in base all'art. 133 c.p.²¹. Si ritiene, infatti, che la nuova norma introduca una presunzione assoluta che comporta una (inaccettabile) disparità di trattamento per i soggetti responsabili di reati fiscali e si porrebbe quindi in violazione dell'art. 3 Cost.²². Inoltre, la disposizione contrasterebbe con l'art. 25, comma 2, Cost., in quanto imporrebbe una risposta punitiva non rapportata al fatto commesso, dal momento che il rapporto proporzionalistico tra pena e fatto di reato dovrebbe tenere in

²⁰ E che non siano legali rappresentanti di società. In tali casi, infatti, gli indagati/imputati non producono un volume d'affari, né personalmente, né attraverso una società di capitali amministrata.

²¹ V. ord. n. 124/2013 emessa dal Gup del Tribunale di La Spezia.

²² Ciò sul presupposto che quelli tributari siano reati contro il patrimonio pubblico che non destano maggior allarme sociale rispetto ad altri reati previsti dal codice penale, caratterizzati dal medesimo connotato di infedeltà, quali quello di peculato o di malversazione, per i quali non è previsto tale tipo di limitazione alla concessione del beneficio di legge.

considerazione tutti i fattori di commisurazione della gravità del reato di cui all'art. 133 c.p. e non potrebbe, quindi, concedere rilevanza preponderante a quelli connessi alle modalità della condotta (così come prescrive la prima soglia del nuovo comma 2 *bis*) e alla misura del danno (indicata nella seconda soglia del comma 2 *bis*). Ed infine, si dubita della compatibilità della disposizione con l'art. 27, comma 3, Cost., giacché la stessa prescriverebbe la scelta di un trattamento punitivo "desocializzante" non corrispondente al grado di colpevolezza dell'imputato, posto che condizionare il trattamento punitivo alla sola rilevanza del danno violerebbe il principio di personalità della responsabilità penale e allontanerebbe dalla funzione rieducativa della pena.

Inoltre – e per concludere sui profili di criticità della riforma del 2001 – ritorniamo alla scelta di criminalizzare comportamenti quantitativamente meno gravi, attraverso l'abbassamento delle soglie di punibilità e l'eliminazione delle attenuanti: ebbene, il risultato è che i delitti tributari, anche di modesta entità, finiscono con l'essere puniti più pesantemente di comportamenti che, oggettivamente, sono connotati da un maggiore o pari allarme sociale, quali possono essere, ad esempio, la truffa (art. 640 c.p.), la malversazione a danno dello Stato (art. 316 *bis*, c.p.), l'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.) e, perfino, l'omicidio colposo (art. 589 c.p.).

Sicché, la sensazione che tutto questo produce è che si sia voluto creare una sorta di "sistema speciale" all'interno dell'ordinamento penale, un sistema nel quale la figura dell'evasore viene connotata in termini così gravi da poter essere trattata (almeno sulla carta) in modo peggiore, sia per quanto concerne la previsione delle pene edittali, sia per quanto attiene all'applicazione delle stesse, rispetto ad altre fattispecie di certo non meno deplorabili dal punto di vista del disvalore sociale.

3. Le interferenze reciproche tra sistema penale tributario e sistema amministrativo

3.1. La compressione del principio del "doppio binario"

La seconda nota caratterizzante della più recente azione del legislatore è quella che ho definito la "contaminazione" reciproca tra il sistema penale tributario e quello amministrativo.

Come è noto, i rapporti tra i due sistemi sono informati dal principio del "doppio binario", in forza del quale il legislatore ha inteso sancire l'autonomia del procedimento e del processo penale da quelli tributari.

È questa una regola che costituisce il punto di approdo di un percorso evolutivo che ha interessato la materia penal-tributaria e che ha condotto all'abbandono della c.d. pregiudiziale tributaria, sancita dagli artt. 21 e 60 della L. n. 4/1929²³: dapprima con l'art. 12 della L. n. 516/1982²⁴ e poi con

²³ In particolare, l'art. 21, ultimo comma, stabiliva che «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». La norma faceva riferimento ai soli tributi "diretti", per i quali era dunque espressamente sancita la operatività del meccanismo della pregiudiziale tributaria, il quale derogava alla regola della concentrazione processuale stabilita al successivo art. 22 («Qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il tribunale, a cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale») ed era rafforzato dall'art. 60 per i redditi soggetti a tributi diretti («Le disposizioni contenute negli artt. 16, 19 e 22 e nei capi II e V del titolo II non si applicano in materia di redditi soggetti a tributi diretti, che continuano ad essere regolati dalle disposizioni e dalle norme stabilite nelle leggi e nei regolamenti che riguardano la materia»). Pertanto, per i tributi diversi da quelli diretti, si faceva riferimento al regime generale della concentrazione processuale: era dunque implicitamente sancita la piena cognizione del giudice penale nelle controversie ad essi relative. Solo con la riforma degli anni Settanta il meccanismo della "pregiudiziale tributaria" è stato esteso anche all'IVA in forza dell'art. 58, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo il quale «l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta è divenuto definitivo». Nell'ambito delle imposte dirette la regola della pregiudiziale è stata ribadita dall'art. 56 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a mente del quale «l'azione penale non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo». La regola della pregiudiziale tributaria è stata dichiarata incostituzionale dalle sent. 27 aprile 1982, n. 88 e 12 maggio 1982, n. 89 nelle quali la Corte ha rilevato il contrasto della disciplina con gli artt. 3, 24, 101, comma 2, 112 Cost. In particolare, con la prima sentenza la Consulta ha sostenuto che l'efficacia vincolante per il giudice penale dell'accertamento amministrativo dell'imposta fosse incompatibile con il principio del libero convincimento dello stesso giudice penale ai sensi dell'art. 101, comma 2, Cost. Con la seconda Pronuncia ha ribadito il proprio orientamento sostenendo che la pregiudiziale tributaria comportasse altresì un'ingiustificata violazione del principio di obbligatorietà dell'azione penale consacrato nell'art. 112 Cost.

²⁴ Il quale prevedeva che «1. 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.

2. In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le pene pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto».

l'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 si è stabilita la regola secondo cui «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»²⁵.

Ora, tale principio mi sembra abbia subito delle compressioni per effetto di alcune modifiche normative che hanno creato nuove interferenze tra i due comparti, tra le quali meritano di essere qui segnalate quelle che riguardano l'istituto del patteggiamento, la disciplina dei “costi da reato” e il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario²⁶.

Tuttavia, non ritengo che, a priori, le “contaminazioni” tra i due sistemi debbano essere necessariamente considerate alla stregua di effetti negativi, giacché il principio della separatezza che è alla base del “doppio binario” – ancorché rispettoso dei principi costituzionali che governano la materia penale²⁷ e coerente con la diversità delle regole probatorie dei due processi – non va di per sé esente da critiche, con particolare riguardo agli effetti cui lo stesso può condurre, specie in termini di differenti giudizi sui medesimi fatti, effetti che non sembrano in linea con la scelta – operata dal legislatore della riforma del 2000 – di agganciare la responsabilità penale al dato dell’“imposta evasa”, ovvero ad una grandezza che dovrebbe essere tendenzialmente unica.

Né mi pare, del resto, che la separatezza possa essere intesa come impermeabilità dei procedimenti, essendo peraltro prevista e disciplinata dalla leg-

²⁵ Lo stesso decreto ha peraltro formalmente abrogato l'art. 12 della L. n. 516/1982, rafforzando così il carattere della separatezza tra i due comparti giuridici.

²⁶ Sul punto v. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 28 s., il quale considera le disposizioni in tema di “costi da reato” e di raddoppio dei termini di accertamento alla stregua di deroghe rispetto al principio del “doppio binario”. Anche MARELLO, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del “doppio binario”*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, p. 97, ritiene che la norma sul raddoppio dei termini costituisca una sorta di “quasi abrogazione” dell'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000; e la posizione è condivisa da NICOTINA, *Le interferenze tra processo tributario e processo penale: pregiudizialità, autonomia e coordinazione critica*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, pp. 464-465; nonché da DI SIENA, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *Il Fisco*, 2014, p. 4259 s.

²⁷ *In primis*, quello del libero convincimento del giudice, il quale valuta autonomamente le prove legittimamente ammesse e acquisite nel processo penale (art. 192 c.p.p.), e quello dell'obbligatorietà dell'azione penale stabilito in capo al Pubblico Ministero, il quale al termine delle indagini preliminari, qualora ritenga la notizia di reato fondata ai sensi dell'art. 125 disp. att. c.p.p. (ovvero che gli elementi probatori acquisiti sono idonei a sostenere l'accusa in giudizio), formula la richiesta di rinvio a giudizio nei confronti dell'imputato (artt. 50, comma 1, e 405, comma 1, c.p.p.).

ge la trasmigrazione di elementi istruttori dall'ambito penale a quello amministrativo e viceversa.

Dunque, le contaminazioni potrebbero anche essere valutate in senso positivo, laddove le stesse, nel rispetto del principio del libero convincimento del giudice e delle regole probatorie dei diversi processi, siano dirette a porre le condizioni per minimizzare le divergenze che i due giudizi sui medesimi fatti possono generare²⁸.

²⁸ In quest'ottica, mi sembra, in linea di principio, ragionevole la scelta del legislatore di prevedere il passaggio di elementi istruttori tra i due procedimenti ed in particolare di consentire che le risultanze delle indagini penali possano essere trasmesse e utilizzate ai fini accertativi, pur ritenendo che la disciplina di tale delicata situazione (contenuta nell'art. 33, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) presti il fianco a delle critiche con riferimento agli elementi raccolti in sede penale con l'utilizzo di poteri di indagine non previsti in ambito amministrativo e con riferimento al valore probatorio da riconoscere ad elementi che, nell'ambito del processo penale, non abbiano ancora acquisito la dignità di prove (mi riferisco a tutta la questione che attiene alla valenza probatoria delle dichiarazioni acquisite attraverso le sommarie informazioni testimoniali di cui all'art. 362 c.p.p., su cui è intervenuta anche la Corte costituzionale con la nota sent. 21 gennaio 2000, n. 18 stabilendo il principio secondo il quale «Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione». Ricordo, peraltro, che, in linea con il predetto principio, la Cass., sent. 3 marzo 2010, n. 5746, ha successivamente confermato che «Il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie, sancito dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7, comma 4, si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo, che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio, e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da "terzi", e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente – parte e l'Erario; tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni (Cass. n. 903 del 2002 e n. 9402 del 2007). Dal detto divieto di ammissione della prova testimoniale, infatti, non discende la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729 c.c., comma 2, secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale, poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario (Cass. n. 22804 del 2006, n. 12210 del 2002)». Sulle problematiche concernenti la trasmigrazione degli elementi istruttori dal procedimento penale a quello tributario rinvio, senza pretesa di esaustività, a SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, in part. p. 270 s. e p. 420 s.; VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, in part. p. 151 s; nonché al mio *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 402 s., anche per gli opportuni approfondimenti bibliografici.

3.2. *Le interferenze derivanti dalla disciplina sul patteggiamento per reati tributari*

Senonché, non mi pare sia questo il caso delle modifiche introdotte dal D.L. n. 138/2011 all'applicazione della pena *ex art.* 444 c.p.p., giacché la previsione secondo cui il pagamento integrale del debito tributario è divenuto condizione necessaria per accedere al patteggiamento è andata ben oltre le suddette esigenze di coordinamento e si è risolta in una vera e propria dipendenza del rito speciale rispetto alla definizione del verbale o dell'accertamento ricevuti dal contribuente, tale per cui il contribuente deve rinunciare alla difesa sul versante amministrativo²⁹ se vuole ottenere il beneficio della riduzione di pena in sede penale³⁰.

²⁹ Facendo acquiescenza al verbale o accettando di definire l'accertamento in adesione o tramite conciliazione, ovvero, ancora, avvalendosi del ravvedimento operoso così come recentemente riformato dalla L. n. 190/2014.

³⁰ Osserva in proposito il Trib. Torino, ord. n. 44/2014, che «La preclusione prevista dal disposto dell'art. 13, comma 2 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000 implica quindi che l'istanza di patteggiamento, costituente chiara manifestazione del diritto di difesa, debba essere condizionata ad un comportamento che potrebbe essere finanche pregiudizievole per lo stesso imputato purché proteso a definire al più presto ogni pendenza con l'amministrazione finanziaria, con conseguente necessaria vanificazione di ogni diritto di azione contro le imposizioni illegittime (art. 24, comma 1, Cost.; art. 113 Cost.)». Sul punto v. anche CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1473, ad avviso del quale «si assiste ... ad una dipendenza del procedimento tributario rispetto al processo penale, chiamato a dettare termini, tempi e modi di applicazione della norma fiscale»; nonché DI SIENA, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale*, cit., pp. 4261-4262, il quale rileva come «con tali modifiche l'affermata autonomia dei procedimenti venga, non solo contraddetta in maniera esplicita, ma sminuita a tal punto da farne una mera petizione di principio». Vero è, comunque, che, a seguito delle modifiche al ravvedimento operoso di cui ho detto, non si può escludere – almeno in linea teorica – che il contribuente possa decidere di adeguarsi alla ricostruzione operata dal Pubblico Ministero, dichiarando i maggiori imponibili da questi individuati e pagando le corrispondenti imposte (e le relative sanzioni), anche prescindendo dall'eventuale diverso accertamento operato dall'Agenzia in sede amministrativa. Sicché, potrebbero riaprirsi degli spazi per ristabilire una certa autonomia tra i due procedimenti e, quanto meno, per limitare la denunciata compressione del diritto di difesa che la norma determina sul versante amministrativo, accedendo alla tesi – che trova un supporto proprio nel principio del doppio binario – secondo cui, ai fini dell'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 74, il debito tributario da estinguere sia quello quantificato in sede penale, nel caso di divergenza da quanto accertato in sede amministrativa. D'altro canto, se quella contenuta nell'art. 13, comma 2, costituisce una «circostanza attenuante speciale collegata alla riparazione dell'offesa causata dal reato», che si pone in rapporto di specialità rispetto alla circostanza attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6, c.p. (come ritiene la

Senza dimenticare, poi, che il fatto che l'indagato debba pagare anche le sanzioni amministrative, al fine di accedere al patteggiamento, determina una deroga al principio di specialità³¹, il quale costituisce lo snodo e il punto di raccordo tra il sistema amministrativo e quello penale in ordine all'elemento fondamentale della sanzione da applicare all'illecito³².

Ed invero, lo stesso comma 2 dell'art. 13 precisa che l'indagato/imputato debba provvedere al pagamento delle sanzioni amministrative, «sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1», stabilendo in tal modo che, per ottenere l'applicazione concordata della pena, sia necessario che l'indagato subisca la doppia sanzione afflittiva, rappresentata dalla condanna sul versante penale e dalla sanzione amministrativa.

Si determina, quindi, una situazione che finisce con il contrastare con il divieto di *ne bis in idem* così come enucleato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo³³, contrasto che non mi sembra possa essere giustificato o tolle-

Corte costituzionale, nella sent. n. 95/2015), sembra logico che la quantificazione definitiva del danno derivante dal reato sia rimessa alla valutazione del giudice (come, per l'appunto, avviene ai fini dell'art. 62, n. 6), piuttosto che all'Amministrazione finanziaria che rappresenta la parte offesa.

³¹ La lesione del principio di specialità è colta anche da PISTOLESI, *op. cit.*, p. 48.

³² Come noto, il principio di specialità, previsto all'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, stabilisce che quando uno stesso fatto è punito sia da una disposizione amministrativa sia da una disposizione penale, trovi applicazione la disposizione speciale, ossia quella che rispetto alla fattispecie generale contiene uno o più elementi specializzanti. Spiega in proposito PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in questa *Rivista*, 2014, p. 687, che «la struttura originaria del d.lgs. 74/2000 ha determinato di norma gli operatori a considerare speciale la disposizione penale, ora per la forma vincolata della condotta, ora per l'elemento soggettivo che connota i reati tributari, ora per le soglie di punibilità previste dal D.lgs. n. 74/2000, con l'effetto di considerare sanzionabili in sede penale solo gli illeciti che manifestano il maggior disvalore in termini di evasione fiscale».

³³ Con la sent. 4 marzo 2014 (*Grande Stevens e altri vs. Italia*), la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha affermato che il principio cd. del *ne bis in idem* sostanziale, consacrato nell'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione, impedisce l'applicazione di una sanzione penale – e, ancor prima, l'avvio di un procedimento d'accertamento – e di una sanzione afflittiva, ancorché qualificata come amministrativa dall'ordinamento nazionale, a carico dello stesso soggetto e per la stessa condotta materiale. La stessa Corte è poi tornata sull'argomento con la sent. 20 maggio 2014 (*Nykanen vs. Finlandia*), ribadendo che per qualificare una sanzione, e chiarire se effettivamente abbia carattere amministrativo o penale, vanno presi in considerazione i seguenti parametri: 1) la qualificazione giuridica della misura sul piano interno; 2) la natura della misura; 3) il grado di severità della sanzione. Anche la Corte di Giustizia UE, Grande Camera, nella sent. 26 febbraio 2013, causa C-617/10, ha chiarito

rato solo in ragione del fatto che l'applicazione della pena avvenga su richiesta dell'indagato/imputato³⁴, giacché tale circostanza non fa venir meno il carattere dell'afflittività della sanzione penale³⁵.

3.3. *Le interferenze derivanti dalla disciplina sui "costi da reato"*

Per quanto riguarda, poi, i "costi da reato", il D.L. n. 16/2012³⁶ ha ri-

che ove la sanzione qualificata come amministrativa dal legislatore nazionale debba essere ritenuta di matrice sostanzialmente penale, il suo concorso con quella anche formalmente penale si deve reputare lesivo del principio stabilito dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea. Per un maggior approfondimento dell'argomento v. GIOVANNINI-MURCIANO, *Il principio del "ne bis in idem" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1548 s.; GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1164 s., il quale individua i principi affermati nelle summenzionate pronunce: 1) «sanzione penale e altra sanzione afflittiva, pur formalmente qualificata come amministrativa dalla legislazione nazionale di un singolo Stato, non possono essere applicate allo stesso soggetto e per fatti sostanzialmente identici»; 2) «la connotazione afflittiva deve essere verificata con un accertamento plurimo di elementi ... "Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nella natura e nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere"»; 3) «la valutazione del fatto coincide con la valutazione della condotta tenuta in concreto»; 4) «il ne bis in idem non si esaurisce nel divieto di duplicazione delle pene, ma comprende anche il divieto di perseguire lo stesso soggetto, per lo stesso fatto, con due distinti procedimenti non coordinati tra di loro e quindi passibili di separata conclusione» (pp. 1166-1167). In argomento v. anche CIARCIA, *L'inapplicabilità delle norme penali di diritto comune alle fattispecie dei reati tributari*, in questo volume.

³⁴ L'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. presuppone, in effetti, l'istanza dell'indagato/imputato.

³⁵ Il contrasto è colto anche dal Tribunale di Torino, nell'ord. n. 44/2014.

³⁶ Ricordo che il nuovo art. 14, comma 4 *bis*, L. n. 537/1993, così dispone: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1 DPR 22 dicembre 1986 n. 917 non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura

stretto l'area di indeducibilità degli stessi, prevedendo – per quanto interessa in questa sede³⁷ – che il disconoscimento, da parte dell'Amministra-

penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi». Per una disamina dei profili di criticità della nuova disciplina v., senza pretesa di esaustività: GIOVANNINI, *Imprese criminali e costi da reato: per il rispetto della Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, p. 1 s.; TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 426 s.; TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1682 s.; FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1427 s.; CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1459 s.; CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 64 s.; BAGAROTTO, *L'applicazione della novellata disciplina in materia di «costi da reato» agli effetti reddituali degli acquisti conclusi nell'ambito delle c.d. frodi carosello*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 267 s.; CAPOLUPO, *La nuova disciplina dei costi da reato*, in *Il Fisco*, n. 1, 2012, p. 2251 s.

³⁷ Per il resto, mi limito qui a segnalare che, dal punto di vista sostanziale, grazie alle modifiche introdotte dal suddetto decreto si è aperta la possibilità di dedurre i costi relativi ad acquisti di beni e a prestazioni di servizi realmente effettuati ma rappresentati da fatture soggettivamente inesistenti, sul presupposto che gli stessi non possano considerarsi “direttamente utilizzati” per la realizzazione di un delitto non colposo. Il legislatore ha così tentato di rispondere ai dubbi di legittimità costituzionale che venivano sollevati in considerazione del fatto che l'indeducibilità di costi rappresentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti si risolveva nella tassazione di un reddito lordo, in quanto tale non espressivo di una effettiva capacità contributiva (v. CTR Veneto, sez. XXI, ord. 11 aprile 2011, n. 27: «Ma una siffatta deroga agli ordinari principi in materia di tassazione non sembra possa rientrare nell'alveo della discrezionalità concessa al legislatore dalla Carta costituzionale ed in particolare dall'art. 53, giacché determina evidente alterazione dei criteri normativi di quantificazione del tributo a mezzo di un'irragionevole amplificazione della base imponibile. Ne consegue che vengono ad essere assoggettate ad imposta somme che non sono espressione della capacità contributiva dell'impresa, cioè di quella potenzialità economica cui deve essere commisurato il prelievo fiscale, e che vengono incluse nel reddito imponibile, sommate alle componenti positive, ivi compresi i proventi derivanti dalle stesse attività penalmente rilevanti cui si riferiscono i costi indeducibili»). Sul punto v. anche CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 567 s., secondo il quale «L'effetto principale della riforma risulta, dunque, essere quello, non solo di restringere in maniera significativa la tipologia dei reati produttivi dell'indeducibilità dei costi, bensì di rendere tassabili al netto e non al lordo anche i redditi alla cui formazione hanno contribuito costi realmente sostenuti ma relativi a soggetti diversi da quelli che hanno ceduto i beni od effettuato la prestazione». Rimangono tuttora i dubbi sulla compatibilità della disciplina rispetto all'art. 53 Cost., dubbi che derivano dal fatto che «la determinazione del reddito non è fatta dipendere da fatti economici, espressivi di capacità contributiva, ma da una qualificazione giuridica (penalistica)»: v. TESAURO, *op. cit.*, pp. 426-427; CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1462; esclude, invece, che vi sia un problema di compatibilità della normativa con l'art. 53 Cost. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato*, cit., pp. 1437-1438, sul presupposto che «lo strumento tributario risulterebbe impiegato esclusivamente con finalità affittive». Contro tale ultima im-

zione finanziaria, dei costi direttamente connessi a delitti non colposi sia subordinato all'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero o all'emissione di uno dei seguenti provvedimenti da parte del giudice competente:

- decreto che dispone il giudizio *ex art.* 424 c.p.p.;
- sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato ai sensi dell'art. 425 c.p.p.³⁸.

È inoltre previsto espressamente che, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione, oppure una sentenza definitiva di non luogo a procedere fondata su motivi diversi dalla prescrizione o, ancora, una sentenza definitiva di non doversi procedere *ex art.* 529 c.p.p., spetti al contribuente il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione al disconoscimento dei costi e dei relativi interessi, sempreché sussistano tutti i presupposti previsti dalla normativa tributaria vigente per la deduzione dei costi medesimi.

Orbene, alla luce della nuova normativa, l'esercizio dell'azione penale diviene presupposto del procedimento di accertamento e l'esito del processo penale incide sulla fattispecie impositiva determinando, in caso di soluzione favorevole all'imputato, l'obbligo di rimborso delle somme dallo stesso *medio tempore* corrisposte. Pertanto, l'interazione tra i due procedimenti si dimostra evidente sia nella fase genetica sia in quella conclusiva, con un incentivo a coltivare la controversia in sede penale al fine di riverberare il risultato positivo della stessa in ambito fiscale³⁹.

postazione v., peraltro, MARCHESELLI, *Indeducibilità dei costi illeciti: una norma incostituzionale dagli esiti paradossali*, in *Giur. trib.*, 2009, p. 646. Diversamente, la nuova disciplina dell'ineducibilità dei costi da reato sarà sempre applicabile alle ipotesi di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, per le quali sono state previste, all'art. 8, comma 2, D.L. n. 16/2012, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, la non tassazione dei componenti positivi direttamente afferenti a dette spese o altri componenti negativi e l'applicazione di una sanzione amministrativa che va dal 25 al 50% dell'ammontare delle medesime spese o altri componenti negativi.

³⁸ Sulle innovazioni apportate dal D.L. n. 16/2012, v. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 567 s., il quale chiarisce che il profondo mutamento sistematico è da cogliersi nel fatto che l'ineducibilità dei costi da reato non è più legata alla valutazione dell'amministrazione finanziaria, ma necessita di un provvedimento dell'Autorità giudiziaria, seppur non definitivo.

³⁹ Scrive CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 567 s.: «sembra quindi possibile, in relazione alla nuova normativa sull'istituto dei costi da reato, affermare, da un punto di vista sistematico, che è stata "ripristinata", in or-

Il quadro che ne emerge è quello di un condizionamento tra i due processi che esula completamente dalla rigorosa logica del sistema incentrato sul cardine del “doppio binario”.

Ciò in quanto, la mera pendenza di un processo penale e, prima ancora, la sola esistenza di un certo provvedimento interlocutorio del Pubblico Ministero⁴⁰, non determinano la sospensione del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario⁴¹, ma producono, a ben vedere, un effetto molto più pregnante, atteso che l'esito di quei procedimenti tributari sembra essere ineluttabilmente vincolato alla qualificazione che di certi fatti – cui si connettono gli acquisti dai quali scaturiscono i costi dedotti dal contribuente – viene data provvisoriamente sul versante penale, senza che vi sia alcuna possibilità per l'amministrazione finanziaria e per il giudice tributario di discostarsi da detta valutazione.

Ed invero, la previsione del novellato art. 14, comma 4 *bis*, della L. n. 537/1993, secondo cui, in caso di esito favorevole del giudizio penale, «comete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi», induce a ritenere che il legislatore abbia implicitamente inteso escludere la possibilità per il giudice tributario di accertare *incidenter tantum* se l'atto o l'attività cui si connette l'acquisto dal quale deriva il costo sia qualificabile come delitto colposo, ed abbia inesorabilmente segnato l'esito del giudizio tributario, prevedendo quale rimedio all'erroneità dello stesso (scaturente da un Pronuncia favorevole al contribuente in sede penale), il rimborso delle

dine ai limitati effetti dell'istituto in questione, la regola delle “pregiudiziali”, nel senso che provvedimenti penali solitamente improduttivi di conseguenze fiscali danno luogo invece agli stessi». E ancora, «la nuova disciplina dei costi da reato introduce una deroga, sia pure da un angolo visuale particolare, alla regola del doppio binario, in quanto l'amministrazione finanziaria non può pervenire ad una determinata decisione (ossia l'indeducibilità dei costi) se non dopo che l'A.G. ha già avuto modo di pronunciarsi in un certo modo nel corso degli atti del procedimento o del giudizio». Si creano così due pregiudiziali penali, l'una ancorata a provvedimenti giudiziari non definitivi, nel caso di indeducibilità dei costi da reato, l'altra agganciata a sentenze giurisdizionali definitive, nel caso del diritto al rimborso delle maggiori imposte versate. Dello stesso avviso CONTE, *Processo penale e processo tributario, ovvero il caso delle parallele che si incontrano: riflessioni a margine dell'indeducibilità dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 1171 s.; nonché DI SIENA, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale*, cit., pp. 4265-4266.

⁴⁰ Quale è la richiesta di rinvio a giudizio in cui si concretizza l'esercizio dell'azione penale.

⁴¹ Come in effetti prescrive l'art. 20, D.Lgs. n. 74/2000.

maggiori imposte pagate⁴², maggiorate dei relativi interessi⁴³.

⁴² Sotto questo profilo, la disciplina in questione può risolversi in una deroga all'art. 654 c.p.p. il quale stabilisce che la portata vincolante della sentenza irrevocabile emessa nel processo penale operi anche rispetto a quei procedimenti (giudizi civili e amministrativi) aventi ad oggetto situazioni giuridiche di diritto soggettivo o interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti oggetto della cognizione penale, purché in tali procedimenti non sussistano limiti alla prova della posizione soggettiva controversa. Nel dettaglio, la norma circoscrive la vincolatività della statuizione giudiziale di condanna o di assoluzione alle circostanze fattuali ritenute rilevanti ai fini della decisione penale, con ciò prescrivendo un duplice rapporto tra i procedimenti: infatti, da un lato deve sussistere una relazione di identità tra il fatto su cui si fonda il diritto soggettivo o l'interesse legittimo fatto valere in sede civile o amministrativa e le circostanze sottoposte all'attenzione del giudice penale, dall'altro è necessario che i medesimi fatti siano risultati rilevanti per la formazione del libero convincimento giudiziale, così come può desumersi dalla motivazione della sentenza penale. Orbene, nel caso di specie, qualora il processo tributario non si concluda prima di quello penale, la sentenza pronunciata in sede penale si imporrebbe con effetto di giudicato nel processo tributario, a dispetto dei limiti probatori che, come noto, sussistono in tale ultimo giudizio.

⁴³ Segnalo qui incidentalmente che la legge non prevede espressamente il rimborso delle sanzioni, il che potrebbe far pensare ad un *lapsus* (grave) del legislatore, a meno che non si volesse ipotizzare un'implicita volontà di derogare alla regola della riscossione frazionata di cui all'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, sospendendo il pagamento delle sanzioni in pendenza di giudizio, fino a quando non diventi definitivo l'accertamento effettuato in sede penale.

Inoltre, è interessante accennare alla questione legata alla sorte dei costi ed all'eventuale rimborso delle imposte nel frattempo pagate, nel caso in cui il processo penale si concluda con la dichiarazione di estinzione del reato per prescrizione ex art. 531 c.p.p. (v. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato*, cit., p. 1438, il quale considera "peculiare" la possibilità lasciata aperta dalla norma di applicare una simile "sanzione anche nel caso di prescrizione del reato"). Ed invero, in tal caso non ci troviamo di fronte ad una "sentenza definitiva di assoluzione" ex art. 530 c.p.p., né ad una "sentenza definitiva di non doversi procedere" ai sensi dell'art. 529 c.p.p., sicché non sembrerebbero realizzarsi i presupposti per la restituzione delle somme nel frattempo pagate dal contribuente. Vero è che la prescrizione non consente di escludere con certezza la sussistenza del reato (tanto che l'art. 531 c.p.p. fa salvo quanto disposto dall'art. 129, comma 2, c.p.p., che prescrive al giudice, in caso di reato da dichiararsi estinto per prescrizione, di pronunciare sentenza di assoluzione qualora dagli atti risulti evidente che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato) e che l'imputato ha comunque il diritto di rinunciarvi (v. art. 157, comma 6, c.p.) e di essere dunque giudicato. Nondimeno, non mi sembra molto ragionevole che il contribuente debba essere tenuto a pagare imposte non solo in assenza di un effettivo arricchimento, ma addirittura in mancanza di un definitivo accertamento della rilevanza penale del comportamento dallo stesso posto in essere. Pertanto, mi pare condivisibile la soluzione proposta da CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1484, il quale ritiene che in questo caso il giudice tributario mantenga il potere di decidere *incidenter tantum* sulla sussistenza del reato. Il che

D'altro canto – ed è veramente paradossale – proprio in forza di quanto previsto dall'art. 20, non è possibile sospendere né il procedimento di accertamento, né il processo tributario in attesa che la valutazione provvisoriamente operata in sede penale venga definitivamente vagliata dal giudice, sicché proprio l'applicazione della regola dell'art. 20 finisce col produrre effetti contrari a quelli per i quali il “doppio binario” è stato previsto⁴⁴.

Di fronte a tale irragionevolezza ed alla palese lesione del diritto di difesa che ne deriva – atteso che il contribuente non avrebbe la possibilità di difendersi in sede tributaria e sarebbe costretto a pagare prima ancora che sia definitivamente accertata la sua responsabilità sul piano penale – mi sembra che sarebbe quanto mai opportuno un intervento legislativo teso ad eliminare la palese incostituzionalità della disposizione, contemperando la rigidità dell'art. 20 del D.Lgs. n. 74, attraverso l'applicazione della norma dell'art. 295 c.p.c.⁴⁵, sì da consentire al giudice tributario di sospendere il processo nell'attesa che diventi definitivo l'accertamento da parte del giudice penale⁴⁶ sulla questione pregiudiziale della natura di “delitto non colposo” degli “atti o attività” compiuti dal contribuente con i beni e i servizi acquistati (i cui costi sono considerati indeducibili)⁴⁷.

In tal modo, rimarrebbe pur sempre la deroga al principio del “doppio binario”, ma quanto meno tale deviazione non sarebbe spinta fino al punto di vincolare l'esito del processo tributario ad un accertamento non definitivo operato in sede penale.

presuppone, però, che il giudice tributario possa anche disporre la sospensione del giudizio (come preciserò a breve), in attesa di sapere se il processo penale si estingua per prescrizione.

⁴⁴ Giacché viene obliterato il principio del libero convincimento del giudice tributario e, prima ancora, viene sostanzialmente derogata la regola secondo cui il potere di accertamento compete all'Agenzia delle Entrate (art. 31 s., D.P.R. n. 600/1973).

⁴⁵ Il quale prevede la sospensione necessaria del processo da parte del giudice «in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa». Sull'applicabilità al processo tributario della disposizione v. *ex pluribus* Cass., 1° giugno 2006, n. 13082; Cass., 18 novembre 2005, n. 24408; Cass., 6 settembre 2004, n. 17937; Cass., 18 luglio 2002, n. 10509; Cass., 30 ottobre 2000, n. 14281.

⁴⁶ Unico soggetto legittimato a farlo, trattandosi di accertamento che attiene alla rilevanza penale di un comportamento posto in essere dal contribuente avvalendosi dei beni e dei servizi acquistati.

⁴⁷ Sul punto v. anche TUNDO, *op. cit.*, p. 1688, il quale propone di giungere in via interpretativa alla stessa conclusione sulla scorta di una lettura costituzionalmente orientata della disposizione.

3.4. *Le interferenze derivanti dalla disciplina del raddoppio dei termini di accertamento*

Veniamo, infine, alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento tributario in presenza di un obbligo di denuncia di un delitto disciplinato dal D.Lgs. n. 74/2000⁴⁸, sulla quale – come è noto – si è pronunciata la Corte costituzionale, che ne ha confermato la legittimità anche nell'ipotesi in cui, al momento in cui sorge l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., sia già decorso il termine quadriennale (o quinquennale) di decadenza per l'accertamento del periodo d'imposta interessato⁴⁹. Ciò in considerazione del fatto che, ad avviso della Corte, per effetto delle modifiche normative, sarebbe ora configurabile l'esistenza di un doppio termine di accertamento fondata sulla prospettabilità di una violazione che comporta l'obbligo della denuncia penale, la cui *ratio* sarebbe da ravvisare nell'esigenza di garantire all'Amministrazione finanziaria un maggior periodo di tempo per effettuare le proprie indagini e, se del caso, per utilizzare le risultanze dell'istruttoria penale, in ragione dell'interesse collettivo a vedere sanzionati non solo sotto il profilo penale, ma anche fiscale, comportamenti che destano un maggior allarme sociale.

Ora, non è mia intenzione soffermarmi in questa sede sui diversi profili critici che la disposizione solleva⁵⁰, quanto piuttosto esaminare quale sia

⁴⁸ Con i commi da 24 a 26 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, è stato aggiunto al comma 3 dell'art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (per le imposte dirette) e all'art. 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (per l'IVA) il seguente periodo: «In caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione».

⁴⁹ V. Corte cost., sent. 25 luglio 2011, n. 247, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 235, con nota di FALSITTA, *Note minime sul "doppio termine" di accertamento e sulla equiparazione tra indagato e condannato per i reati tributari*, il quale ritiene non ragionevole «fondare la linea di discriminazione» tra contribuenti «non sulla sussistenza o insussistenza del reato ma della *notitia criminis* col risultato di equiparare nel trattamento il colpevole condannato all'innocente assolto dall'imputazione». In senso critico alla Pronuncia della Corte, v. anche CIPOLLA, *Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Giur. trib.*, 2011, p. 838 s.; condivide invece l'impostazione della Corte, FRANSONI, *Osservazioni controcorrente sul doppio termine dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 313.

⁵⁰ A tal fine, rinvio a PISTOLESI, *op. cit.*, p. 43; CIPOLLA G.M., *Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l'accertamento*, cit., p. 838 s.; MARELLO, *op. cit.*, p. 85 s. Diversamente, condivide l'impostazione della Corte, FRANSONI, *Osservazioni controcorrente sul doppio termine dell'accertamento*, cit., p. 313, il quale ritiene che il legislatore abbia volu-

l'impatto delle interferenze che la stessa introduce tra il procedimento penale e quello tributario.

Si evidenzia, infatti, in dottrina come, in forza della disposizione, l'avvio di un procedimento penale, pur non determinando formalmente una sospensione del procedimento di accertamento, produca effetti sostanzialmente analoghi, consentendo all'attività accertativa di svolgersi anche oltre i termini "naturali"⁵¹. Sicché si ritiene che si verifichi una strumentalità del procedimento penale rispetto a quello tributario, funzionale a consentire un più efficace recupero dei tributi non versati, ma che appare estranea al sistema voluto dal legislatore⁵².

A me pare, tuttavia, che la innegabile interferenza che si viene a creare tra procedimento penale e procedimento tributario non arrivi ad intaccare la logica del "doppio binario" (nei termini sopra delineati), giacché, da un lato, il raddoppio del termine di accertamento non mi sembra equiparabile, nemmeno sul piano degli effetti, ad una sospensione del procedimento di accertamento, se non altro perché, anche nel più lungo termine, l'accertamento, lungi dall'arrestarsi, può continuare ed anzi il prolungamento temporale è funzionale proprio a tale continuazione, anche attraverso l'acquisizione e l'autonoma valutazione del materiale probatorio raccolto nel corso del procedimento penale. Dall'altro lato, poi, non mi sembra che, in forza della nuova disciplina, le vicende del procedimento penale producano un effetto giuridico sul processo tributario, in considerazione del fatto che – anche nella prospettiva della Corte costituzionale – il giudice tributario, se investito della questione, può pronunciarsi sulla sussistenza del presupposto per il rad-

to introdurre «due termini distinti e in rapporto di alternatività fra loro applicabili, l'uno ai casi in cui non sussiste la violazione indicata nel comma 2-bis e, l'altro, là dove una simile violazione è riscontrabile». Tale interpretazione, osserva l'Autore, sarebbe quella che maggiormente si adatta al dato normativo e che non sembra superabile alla luce dei lavori preparatori e della relazione di accompagnamento del testo normativo.

⁵¹ Secondo NICOTINA, *Le interferenze tra processo tributario e processo penale: pregiudizialità, autonomia e coordinazione critica*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pp. 464-465, la scelta del raddoppio dei termini contrasterebbe con il principio del doppio binario, in quanto sembrerebbe disporre una strumentalità del procedimento penale ai fini del giudizio tributario.

⁵² In tal senso v. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 42. Sul punto vedi anche MARELLO, *op. cit.*, p. 97, secondo cui «Il raddoppio dei termini sembra invece legittimare un rallentamento del procedimento tributario proprio per la pendenza delle indagini (e del giudizio): non abbiamo una chiara pregiudiziale penale, ma un vischioso rallentamento dell'azione di accertamento. Il fine cui si tende è, però, il medesimo. Si offre una corsia preferenziale al processo penale, garantendo il trasferimento di materiale verso il procedimento tributario. Questo non è più doppio binario, ma una (mal) regolata sequenza gerarchica di procedimenti».

doppio del termine, apprezzando liberamente – con una valutazione ora per allora – l'esistenza dell'obbligo di denuncia penale⁵³.

Mi pare, quindi, che, ancorché criticabile sotto diversi aspetti⁵⁴, la disciplina del raddoppio dei termini consenta il mantenimento della separazione del procedimento tributario rispetto a quello penale, introducendo delle interferenze che non arrivano ad intaccare l'autonomia della valutazione del materiale probatorio raccolto che compete all'ente impositore, prima, e al giudice tributario, poi.

4. *Prospettive di riforma del sistema penale tributario nella legge delega n. 23/2014*

Giunti a questo punto, possiamo ora cercare di valutare quale possa essere l'impatto della programmata riforma tributaria sulle criticità che ho sopra evidenziato.

In effetti, nel contesto della L. n. 23/2014, il delegante ha manifestato la volontà di intervenire anche sulla materia penale-tributaria, indicando, nell'art. 8, i principi e i criteri direttivi che dovrebbero guidare l'operato del legislatore delegato.

Senonché, sin da una prima lettura della disposizione, si ricava l'impressione di essere di fronte a criteri molto ampi e generici, al limite della compatibilità con la previsione dell'art. 76 Cost.⁵⁵, nell'ambito dei quali molto

⁵³ La Corte costituzionale, nella citata sent. n. 247/2011, parla di un giudizio di "prognosi postuma" del giudice tributario, il quale con una valutazione "ora per allora" dovrà controllare, qualora il contribuente lo richieda e contesti il raddoppio dei termini, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, accertando se l'amministrazione abbia agito con imparzialità oppure in via esclusivamente strumentale alla rimessione in termini per l'accertamento. I Giudici della Consulta ravvisano dunque una completa conformità della disciplina del raddoppio dei termini rispetto al principio del doppio binario, poiché le successive vicende del giudizio penale conseguenti alla denuncia sarebbero irrilevanti per il giudizio tributario, il quale proseguirebbe in piena autonomia anche se la notizia di reato si rivelasse infondata ovvero se il giudizio penale si concludesse con un proscioglimento.

⁵⁴ Cito, ad esempio, quello che attiene al caso in cui la notizia di reato venga inviata quando ormai sono decorsi i termini di prescrizione, sicché è palese che nessun elemento utile per l'accertamento tributario possa derivare dal versante penale, ovvero al caso in cui la notizia di reato non venga neppure iscritta nel registro delle Procura e non dia luogo neppure all'apertura di un procedimento penale.

⁵⁵ Pur tenendo conto della difficoltà di configurare il vizio dell'indeterminatezza della legge delega, posto che in più di un'occasione la Corte ha ritenuto costituzionalmente ammissibile che «i principi e criteri direttivi» fossero «costituiti da clausole generali ed ela-

spazio viene lasciato alle scelte che saranno assunte dal Governo. Così, ad esempio, assai poco stringenti sono le previsioni concernenti la «revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti», previsioni che mi pare si riducano ad un auspicio di un generico miglioramento della correlazione tra sanzioni ed effettiva gravità dei comportamenti⁵⁶, nel rispetto – quasi scontato – del principio di proporzionalità, ma senza alcuna indicazione, nemmeno di massima, circa la direzione e i parametri all'interno dei quali si debba realizzare la suddetta migliore correlazione. E cosa dire della auspicata «possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità», senza che sia neppure adombrato un parametro per individuare, nel novero delle fattispecie – tutte delittuose, si badi – attualmente esistenti, quelle “meno gravi”. Al punto che si potrebbe anche ipotizzare che il legislatore delegante abbia inteso aprire la strada alla sostanziale soppressione dei reati omissivi di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* del D.Lgs. n. 74/2000⁵⁷ e sinanche di quello di dichiarazione infedele⁵⁸⁻⁵⁹.

stiche, posto che la definizione, costituzionalmente necessaria, dell'oggetto della delega non può non tenere conto della natura e dei caratteri dell'oggetto medesimo» (v. sent. 14 dicembre 1998, n. 408), oltre che «ricavabili da un altro atto, anche di per sé non produttivo di diritto dello Stato» (v. sent. 13 maggio 1987, n. 156) ovvero «desumibili dalla legislazione preesistente e dal complesso generale del sistema» (v. sent. 15 aprile 1987, n. 128).

⁵⁶ Verosimilmente anche al fine di circoscrivere i poteri del giudice in ordine alla commisurazione della pena da comminare nel caso concreto, come ipotizza anche CORSO, *Possibili obiettivi della revisione del sistema sanzionatorio penale*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1163.

⁵⁷ In tal senso pare essere orientato il Governo, almeno stando alla nota del 13 marzo 2014 del Sottosegretario all'Economia (riportata da IORIO-MECCA, *La riforma del sistema sanzionatorio nella delega fiscale*, in *Il Fisco*, 2014, p. 1532), laddove si affermerebbe che il Governo «si ritiene impegnato all'abrogazione» del reato di omesso versamento IVA.

⁵⁸ Come auspicato da CARACCIOLI, *Il diritto penale nella crisi economica: le risposte della “delega fiscale” e della giurisprudenza*, in *Riv. guar. fin.*, n. 2, 2014, p. 473, il quale ritiene che reati come «la dichiarazione infedele di cui all'art. 4 D.lgs. n. 74 del 2000, che rappresenta un unicum nel panorama del diritto penale tributario europeo, nel quale non è colpita a livello penalistico la mera infedeltà, senza frode, delle dichiarazioni dei redditi ed IVA», dovrebbero essere soggetti solo a sanzioni tributarie-amministrative. In alternativa si ipotizza la depenalizzazione delle fattispecie di dichiarazione infedele con evasione di minore entità, attraverso la rimodulazione e/o l'innalzamento delle soglie di punibilità ovvero la previsione di diminuzioni di pena: v. in tal senso IORIO-MECCA, *La riforma del sistema sanzionatorio nella delega fiscale*, cit., p. 1530; nonché CORSO, *Possibili obiettivi della revisione del sistema sanzionatorio penale*, cit., p. 1164, il quale parla di «depenalizzazione ponderata».

⁵⁹ Nello Schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 26 giugno

Analoga indeterminatezza connota poi la «individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie», giacché, anche ammettendo che la distinzione normativa tra le due fattispecie (elusione ed evasione) possa essere ottenuta in aderenza ai criteri direttivi di cui all'art. 5 della delega e valorizzando i riferimenti alla fraudolenza, alla simulazione e alla falsificazione documentale indicati dallo stesso art. 8 (su cui dirò subito), è lampante che nessuna indicazione viene data al legislatore delegato circa l'area in cui dovrebbero collocarsi le «relative conseguenze sanzionatorie», talché non è da escludere che si possa giungere anche alla completa estromissione delle fattispecie elusive dal novero di quelle aventi rilevanza penale⁶⁰.

Tale ipotesi è apparsa peraltro rafforzata dal criterio direttivo della «predeterminazione» che, insieme a quello della «proporzionalità», viene sancito come principio ispiratore della programmata revisione del sistema sanzionatorio penale: ed invero, si ritiene che il riferimento alla predeterminazione, in sé scontato e superfluo in un sistema governato dal principio di stretta

2015, i principi e i criteri direttivi sopra indicati sono stati declinati in modo piuttosto articolato, attraverso: a) la previsione dell'innalzamento delle soglie di punibilità dell'art. 4 (portate, rispettivamente, a centocinquantamila euro la prima, e a tre milioni, la seconda); b) l'esclusione dall'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 4 delle violazioni concernenti la classificazione, la valutazione di elementi oggettivamente esistenti, la determinazione dell'esercizio di competenza, l'inerenza e la deducibilità di elementi passivi reali; c) la non punibilità delle valutazioni che singolarmente considerate differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette; d) l'innalzamento delle soglie di punibilità dei delitti di omesso versamento di ritenute e di IVA; e) la previsione di una soglia di non punibilità per il delitto di indebita compensazione, all'interno del quale viene distinta la fattispecie di utilizzo di crediti non spettanti da quella di utilizzo di crediti inesistenti; f) la previsione di (diverse) cause di non punibilità connesse al pagamento dei debiti tributari, delle sanzioni e degli interessi, per i reati di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, nonché per quelli di cui agli artt. 4 e 5.

⁶⁰ Questa ipotesi è formulata anche da GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, pp. 244-246; nonché da CARINCI, *La necessità di distinguere l'evasione dall'elusione*, *Il Sole-24 Ore*, 26 marzo 2014; GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, pp. 419-421 e 435; LEO M., *Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale*, in *Il Fisco*, 2014, pp. 1316-1317. Per quanto la circostanza che l'art. 5 della delega non faccia menzione delle conseguenze sanzionatorie dell'elusione e dell'abuso di diritto, unita alla circostanza che l'art. 8 fa comunque riferimento a delle conseguenze sanzionatorie dell'elusione, nel contesto della «revisione del sistema sanzionatorio penale tributario», potrebbe sottendere anche la volontà di non escludere la punibilità in sede penale dei comportamenti elusivi, sia pure prevedendo sanzioni meno pesanti di quelle previste per l'evasione.

legalità di cui all'art. 25 Cost., potrebbe essere letto⁶¹ come una (implicita) presa di distanza da quelle tendenze interpretative (per lo più di matrice giurisprudenziale) orientate all'ampliamento del perimetro delle fattispecie penalmente rilevanti, tendenze che proprio con riferimento all'elusione hanno condotto (sia pure in casi rimasti isolati e con tutta una serie di distinguo e puntualizzazioni) all'individuazione di fattispecie incriminatrici anche in mancanza di espresse previsioni sanzionatorie⁶².

Senonché, anche tale argomento appare piuttosto debole ed opinabile, di fronte alla vaghezza ed alla laconicità del dato testuale, ragion per cui si può obiettare che il criterio della predeterminazione in sé non esclude che possa essere riconosciuta la rilevanza penale dell'elusione, ma semplicemente presuppone che tale rilevanza sia (eventualmente, se il Governo lo vorrà) prevista espressamente da una norma incriminatrice, che ne sancisca il disvalore sul piano penale e ne fissi la pena⁶³.

Decisamente più precisa è, invece, la disposizione concernente i reati più gravi, che il delegante individua attraverso il riferimento a «comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione o all'utilizzo di documentazione falsa»: per tali fattispecie il Parlamento si è premurato di indicare i minimi e i massimi edittali prevedibili (da sei mesi a sei anni) e di puntualizzare che le pene minime non possano essere inferiori a quelle attualmente vigenti. Anche per tali fattispecie si prevede l'introduzione di «adeguate soglie di punibilità», ma nessun parametro viene fornito per decidere dell'adeguatezza, sicché, ancora una volta, viene rimessa ad una libera valutazione dell'Esecutivo la scelta in ordine all'individuazione di elementi fondamentali della fattispecie incriminatrice⁶⁴.

⁶¹ In questo senso è orientato CORSO, *Possibili obiettivi della revisione del sistema sanzionatorio penale*, cit., p. 1162.

⁶² Come si vedrà nel prosieguo del presente volume: v. DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria (e non solo)*.

⁶³ Sul punto, la decisione del Governo è andata nel senso della non punibilità in sede penale dei comportamenti elusivi, almeno stando allo Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, approvato in data 21 aprile 2015.

⁶⁴ Lo Schema di decreto legislativo approvato il 26 giugno 2015 ha previsto la riformulazione dell'art. 3, il cui ambito di applicazione dovrebbe comprendere le «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente», l'utilizzo di «documenti falsi» o di «altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione», estendendo la fattispecie penalmente rilevante anche ai soggetti non obbligati alla tenuta

La genericità della delega non impedisce comunque di individuare la filosofia di fondo del disegno riformatore, giacché dall'esame delle disposizioni dell'art. 8 traspare in modo netto la volontà di realizzare un sostanziale ridimensionamento del sistema repressivo penale, concentrando l'apparato sanzionatorio sulle fattispecie connotate da un maggiore disvalore sociale e da una maggiore pericolosità ed insidiosità per gli interessi erariali ed alleggerendo, nel contempo, le punizioni per i comportamenti qualitativamente e/o quantitativamente meno gravi.

Si tratta di un obiettivo di massima che mi pare condivisibile, tanto in una prospettiva di miglioramento dell'efficienza del sistema penale generale – nell'ottica di una riduzione degli aggravi di lavoro dei magistrati su questioni di carattere bagatellare o poco più e di una possibilità di concentrare gli sforzi per il contrasto e la repressione di fenomeni criminali ben più gravi ed odiosi – quanto in una prospettiva di miglioramento dell'effetto repressivo e di quello deterrente dello specifico apparato sanzionatorio penal-tributario.

Da questo punto di vista, mi sembra, infatti, che la riduzione delle fattispecie penalmente rilevanti, con l'esclusione di quelle di minore gravità, possa consentire di rafforzare nella collettività l'idea che l'evasione, quando si concretizza in comportamenti particolarmente pericolosi e deplorabili, viene effettivamente contrastata con punizioni che operano sia sul piano amministrativo e pecuniario sia su quello penale e detentivo, sì da ingenerare la convinzione sociale della riprovevolezza e del disvalore di certe azioni per il pregiudizio che le stesse arrecano alla collettività e all'ordinato svolgimento della vita sociale.

Va da sé che tali ragionamenti dovrebbero essere completati attraverso un'analisi e una riflessione sulle cause scatenanti di certi fenomeni evasivi e sull'efficienza della gestione delle pubbliche risorse acquisite attraverso il gettito erariale, ma si tratterebbe di speculazioni che ci porterebbero lontano dall'oggetto del presente scritto.

Il che però non ci esime dal rammentare come l'efficacia deterrente della sanzione non possa disgiungersi dalla (ed anzi presupponga la) certezza della pena, nel momento in cui l'illecito, chiaramente delineato nella sua porta-

delle scritture contabili. Contemporaneamente il limite della soglia di non punibilità della lett. b) viene aumentato a unmilione cinquecentomila e viene opportunamente specificato che non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili e la mera sottofatturazione o mancata annotazione di elementi attivi.

ta sostanziale e nelle sue conseguenze sanzionatorie, venga scoperto e giudizialmente acclarato.

Ebbene, su questo profilo la delega non interviene, nemmeno con indicazioni generiche. E ciò induce a ipotizzare che il silenzio sottenda una precisa scelta politica di non modificare talune previsioni che – come ho in precedenza evidenziato – sono state introdotte dal decreto del 2011. Mi riferisco, in particolare alla riduzione dei benefici derivanti dal pagamento del debito tributario (art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000)⁶⁵, all'esclusione della sospensione condizionale della pena per i delitti di entità più grave (art. 12, comma 2 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000) e alle limitazioni poste all'accesso all'istituto del patteggiamento (art. 13, comma 2 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000). Si tratta, infatti, di disposizioni che, ancorché criticabili sotto diversi aspetti (come si è visto), mi sembra si muovano verso l'obiettivo (in sé condivisibile) di conferire maggiore certezza ed effettività alla sanzione penale, nella misura in cui escludono o riducono le possibilità di evitare la pena detentiva, una volta che il comportamento illecito sia stato scoperto⁶⁶. Quella maggiore certezza ed effettività che diventano ancora più necessarie nel momento in cui si decide di non perseguire più certi comportamenti, considerati meno gravi, per non dare l'idea che tali decisioni denotino la volontà di "abbassare la guardia" e di abbandonare di fatto il presidio rappresentato dal sistema sanzionatorio penal-tributario.

⁶⁵ Nello Schema di decreto legislativo approvato il 26 giugno 2015, i benefici connessi al pagamento di tributi, sanzioni e interessi vengono, invece, riportati alla riduzione fino alla metà della pena (v. art. 12 dello Schema).

⁶⁶ Senza comunque dimenticare che anche ai delitti tributari dovrebbe tornare applicabile il nuovo istituto della "messa alla prova" introdotto dalla L. 28 aprile 2014, n. 67 negli artt. 168 *bis*, *ter* e *quater*, c.p. e nell'art. 646 *bis* ss., c.p.p., il quale consiste nella facoltà concessa all'indagato/imputato di ottenere la sospensione del processo e l'avvio di un percorso di servizio, con eventuale risarcimento dei danni alla persona offesa, al termine del quale, in caso di esito positivo, il reato si estingue. Secondo CORSO, *Reati tributari e messa alla prova del contribuente indagato/imputato*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2094, l'applicazione dell'istituto della messa alla prova apporterebbe non pochi benefici al contribuente indagato/imputato, il quale potrebbe «superare i limiti costrittivi degli artt. 12 e 13 D.lgs. 74/2000 sottraendosi al processo, alla sentenza di condanna, ai problemi di sospensione o meno della pena, ai problemi di esecuzione carceraria della pena e, non ultimo, alla annotazione di un precedente sul casellario penale che potrebbe pregiudicarlo anche nell'attività lavorativa». In argomento v. anche IORIO-MECCA, *La nuova messa alla prova nei reati fiscali*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1931, i quali ritengono che, tra le condizioni poste dal giudice al fine del superamento della prova, vi potrebbe essere il pagamento integrale del debito tributario.

Il che non avrebbe impedito al delegante di prefigurare un intervento correttivo diretto a porre rimedio ad alcune delle criticità sopra denunciate, ad esempio, sganciando il patteggiamento dal pagamento delle imposte e delle sanzioni accertate o contestate in sede amministrativa⁶⁷, onde evitare la sopra denunciata dipendenza del rito speciale rispetto al procedimento amministrativo in punto di individuazione dell'imposta evasa, o, quanto meno, consentendo l'applicazione della pena *ex art.* 444 c.p.p. anche in caso di pagamento rateizzato del debito tributario⁶⁸.

Inoltre, si sarebbe potuta prospettare una riformulazione dei limiti all'accesso alla sospensione condizionale della pena, che non escludano *in toto* il giudizio da parte dell'organo giudicante in ordine alla necessità dell'esecuzione della pena edittale ed eliminino quelle incongruenze che, come si è visto, si ritiene distorcano la natura stessa dell'istituto.

Come pure nulla avrebbe impedito al Parlamento di prevedere una modulazione dei termini di prescrizione, attraverso la soppressione del comma 1 *bis*, art. 17, D.Lgs. n. 74/2000, pervenendo ad un sostanziale riallineamento a quelli previsti per gli altri delitti contemplati dall'ordinamento⁶⁹: si sarebbe trattato di una previsione, da una parte, coerente con l'idea di contenimento dell'aggressività del sistema penal-tributario (senza comunque sacrificarne l'efficacia deterrente) e, dall'altra, utile per eliminare quell'idea di "specialità" del sistema sanzionatorio penal-tributario rispetto al sistema penale generale che sembra aver ispirato il decreto del 2011⁷⁰.

⁶⁷ Pur tenendo conto che le modifiche in tema di ravvedimento operoso consentono ora di accedere al patteggiamento anche prima della formale contestazione delle violazioni in sede tributaria. L'impostazione sembra trovare conferma nel nuovo art. 13 *bis*, previsto dallo Schema di decreto legislativo approvato il 26 giugno 2015, laddove si menziona espressamente il ravvedimento operoso tra le circostanze che consentono il patteggiamento.

⁶⁸ Le problematiche connesse al pagamento rateizzato sono state affrontate dal Governo il quale, nello Schema di decreto legislativo approvato il 26 giugno 2015, ha previsto che, sia rispetto alla causa di non punibilità del nuovo art. 13, comma 1, sia rispetto alle circostanze di cui al nuovo art. 13 *bis*, qualora, alla dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, sia concesso un termine di tre mesi (prorogabile dal Giudice per altri tre mesi) per il pagamento del debito residuo.

⁶⁹ Mi riferisco alla regola prevista dall'art. 157, comma 1, c.p., ben sapendo che il comma 6 dello stesso articolo prescrive per alcune di fattispecie di reato, particolarmente riprovevoli, il raddoppio del termine di prescrizione.

⁷⁰ Di «regime ... specializzato e differenziato» parla anche il Gup del Tribunale di La Spezia nell'ord. 3 dicembre 2013 a proposito del divieto di sospensione condizionale della pena introdotto nell'art. 12, comma 2 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000.

Da ultimo, qualche considerazione merita di essere svolta sulla «definizione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini», che la delega prospetta nel comma 2 dell'art. 8 «prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza». Si tratta di una previsione chiaramente intesa a rivedere l'impianto della discussa disposizione, almeno nella portata che deriva dall'interpretazione della Corte costituzionale, la quale – come si è detto – ha ravvisato nella formula dell'attuale art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600, la codificazione di un doppio regime dei termini di decadenza dell'azione accertatrice, fondato sulla prospettabilità di una violazione che comporta l'obbligo della denuncia penale, ma prescindendo dall'esistenza di tale denuncia e dal momento in cui la stessa sia stata effettuata. L'intervento correttivo, invece, dovrebbe impennarsi sull'effettivo invio della denuncia penale⁷¹, recependo un indirizzo interpretativo proposto da una parte della dottrina e condiviso da buona parte della giurisprudenza di merito⁷².

⁷¹ In verità, sarebbe stato opportuno prevedere un diverso meccanismo di correlazione tra il termine di accertamento e l'acclaramento definitivo della sussistenza del reato (magari prevedendo la riapertura dei termini di accertamento dopo la sentenza di condanna in sede penale ovvero la sospensione del giudizio tributario in attesa dell'esito del procedimento penale), in modo tale da scongiurare l'equiparazione, invero irragionevole (come evidenziato da Falsitta: v. *retro*, nota 48), del semplice sospettato (poi assolto) all'imputato condannato. È chiaro che in tal modo sarebbero aumentate le interferenze del procedimento penale rispetto al procedimento e al processo tributari, ma la compressione del principio del doppio binario, che così si sarebbe realizzata, avrebbe trovato giustificazione nell'opportunità di eliminare l'«equivoco contrario alla civiltà giuridica» (per citare ancora Falsitta) consistente nell'equiparazione del denunciato al condannato; equivoco che invero permane anche nell'impostazione della Corte costituzionale, giacché il riconoscimento del potere del giudice tributario di valutare «la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia», da un lato, si scontra con i limiti ai mezzi di prova ammessi nel processo tributario, dall'altro lato, non è comunque in grado di scongiurare l'eventualità che il soggetto denunciato venga pienamente assolto in sede penale e si accerti così che egli non si trovava nella più grave posizione (perpetrazione di un reato) che – anche nell'impostazione della Corte – giustificerebbe il maggior termine di accertamento.

⁷² Sull'onere dell'amministrazione finanziaria di fornire la prova dell'effettivo invio della denuncia penale, vedi in giurisprudenza CTP Milano, sent. 9 maggio 2013, n. 104; CTP Milano, 29 ottobre 2013, n. 118; CTP Milano, 9 aprile 2013, n. 151; CTP Reggio Emilia, 12 marzo 2013, n. 73; CTP Lecco, 27 maggio 2013, n. 89. Tale corrente giurisprudenziale è condivisa da IORIO-MECCA, *La riforma del sistema sanzionatorio nella delega fiscale*, cit., 1533; nonché da ANDREANI-AVANZINI, *Il raddoppio dei termini di accertamento*, in *Il Fisco*,

Inoltre, la delega prescrive che la denuncia debba essere inviata «entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza», con l'intento di fissare un limite temporale all'operatività del raddoppio, ma ricorrendo ad una formulazione alquanto imprecisa, giacché non viene detto espresamente che la denuncia debba essere inviata entro il termine ordinario di decadenza dell'azione accertativa⁷³, bensì entro un «termine correlato allo scadere», lasciando così aperta la possibilità che il termine entro cui debba essere inviata la denuncia (che il legislatore delegato dovrà fissare) sia diverso da quello previsto per l'accertamento, ancorché a questo «correlato»⁷⁴.

Infine, la norma di delega si chiude con un periodo anch'esso assai impreciso dal punto di vista testuale, nel quale si prevede che vengano «fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi». Palese è la volontà di non sacrificare gli esiti delle azioni di accertamento già realizzate avvalendosi della disciplina del raddoppio dei termini, ma non è chiaro cosa si intenda per «atti di controllo già notificati», se cioè ci si riferisca ai verbali di constatazione (riguardanti annualità più «vecchie») oppure anche ad altri atti d'indagine, quali ad esempio, accessi, ispezioni o verifiche, o indagini bancarie, solamente iniziati, ma pur sempre risultanti da atti notificati al contribuente.

Ancora una volta, dunque, il testo della delega risulta poco stringente ed impreciso, confermando l'impressione che il delegante abbia prestato poca attenzione alle diverse implicazioni delle disposizioni e abbia inteso lasciare ampia libertà di movimento al legislatore delegato, sacrificando così la funzione «direttiva» dei principi e dei criteri introdotti⁷⁵.

2014, p. 2169; LOCONTE, *Verso una migliore tutela del contribuente riguardo al raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Giur. trib.*, 2013, p. 631.

⁷³ Come auspicato in dottrina: v. CIPOLLA, *Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l'accertamento*, cit., p. 841, secondo il quale «la tesi della Consulta sarebbe condivisibile se il giudice delle leggi avesse contenuto la portata espansiva dei termini raddoppiati all'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale entro i termini ordinari di accertamento».

⁷⁴ L'art. 2 dello Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, approvato in data 21 aprile 2015, prevede, in modo netto, che «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini» di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633.

⁷⁵ L'art. 2, comma 3, dello Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, approvato in data 21 aprile 2015, ha tradotto il menzionato criterio direttivo in modo restrittivo e rigoroso, facendo salvi gli effetti degli «atti impositivi» (e, dunque, non di quelli «di controllo») già notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

Finito di stampare nel mese di settembre 2015
nella Stampatre s.r.l. di Torino – Via Bologna, 220