

**Titolo:** *Il peso dell'accertamento tributario nel giudizio penale: verso nuove forme di pregiudiziale tributaria?*

1. L'intervento mira innanzitutto ad illustrare come (i) l'impatto del divieto di *bis in idem* nella lettura della giurisprudenza europea (CGUE e Corte Edu) e (ii) la dimensione sempre più 'riscossiva'<sup>1</sup> del sistema penale-tributario (orientato a recuperare il gettito più che a sanzionare l'autore del reato) abbiano generato una *inedita dipendenza* del processo penale dall'accertamento tributario o, in altri termini più *tradizionali*, due nuove forme *larvate* di pregiudiziale tributaria.

(a) Sotto il primo profilo, i criteri, delineati dalle Corti europee, della "*closely connection in substance and in time*" e, in particolare, della proporzionalità della sanzione comminata per l'*idem factum*, disegnano una sorta di reciproca pregiudiziale penale e tributaria: affinché non sia violato il divieto di *bis in idem* è necessario che i due procedimenti, in cui si comminano sanzioni riconducibili alla *matière pénale*, siano coordinati tra loro.

È, allora, la *necessità* stessa di un'interferenza tra accertamento amministrativo e giudizio criminale che segna uno stringente legame tra i due binari punitivi, richiedendo un reciproco riconoscimento e un necessario dialogo tra giurisdizioni, non solo in punto di circolazione della prova, ma anche e soprattutto in relazione alla proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata in sede penale e tributaria. Si impongono così soluzioni creative della giurisprudenza, in attesa di un necessario intervento del legislatore.

È in questa prospettiva quasi doveroso che il disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale individui all'art. 18, lett. a), punto 1, tra i criteri direttivi quello di "*razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*". Si affaccia così la possibilità di un intervento normativo sulla falsa riga di quanto accaduto in materia di *market abuses* con l'art. 187-terdecies d.lgs. 58/1998<sup>2</sup>.

---

\* Avvocato, dottore di ricerca in diritto penale italiano, comparato e internazionale, abilitato alle funzioni di Professore di seconda fascia in diritto penale.

<sup>1</sup> Sulla dimensione riscossiva del sistema penale tributario dopo il d.lgs. 158/2015 si consenta il richiamo a A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, 2016, Santarcangelo di Romagna, *passim*.

<sup>2</sup> L'art. 187-terdecies d.lgs. 58/1998, rubricato "*applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative*" prevede: "*Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato:*

a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato

(b) Il secondo e meno appariscente momento di riemersione della pregiudiziale tributaria attiene, invece, alla nozione di “*debito tributario*”, elemento normativo che ricorre nelle cause di non punibilità dell’art. 13 e nell’attenuante di cui al successivo art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000 (condizione necessaria per poter richiedere il c.d. patteggiamento).

La scelta del sintagma “*debito tributario*” in luogo di “*imposta evasa*” non pare lasciar dubbi sulla necessità di guardare all’accertamento amministrativo più che a quello penale<sup>3</sup>. Tale conclusione è avallata, oltre che dalla diversa opzione linguistica, dal differente ruolo assunto dalle “*speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie*” nell’ambito della disciplina della confisca *ex* art. 12-*bis* e delle misure premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis*.

Nel primo caso, la confisca, come noto, opera per l’intera “*imposta evasa*”, valutata secondo la nozione sostanziale e la disciplina processuale penale-tributaria, e può perciò avere misura diversa da quella accertata in sede amministrativa, anche a seguito delle procedure conciliative<sup>4</sup>.

Di conseguenza, il capoverso dell’art. 12-*bis* prevede una limitazione dell’ablazione per la parte che il contribuente si è impegnato a versare all’erario, anche mediante le procedure transattive, permanendo, tuttavia, la possibilità di confiscare in via diretta o per equivalente l’eventuale maggiore imposta accertata in sede penale<sup>5</sup>.

Diversamente, al fine di godere dei vantaggi tipizzati negli artt. 13 e 13-*bis* è necessario e sufficiente che avvenga il completo pagamento del debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni) e non già dell’imposta evasa: per tale ragione, il debito tributario che deve essere estinto è quello stabilito in sede amministrativa, tanto che l’accertamento, anche conciliativo, elimina qualsiasi spazio di discrezionalità valutativa al giudice penale.

Emerge così una forma occulta di pregiudiziale tributaria e, al contempo, sorgono inedite questioni problematiche di difficile risoluzione.

Una novella pregiudiziale tributaria può essere riconosciuta proprio nelle ipotesi in cui, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, intervenga un accordo tra il contribuente e il Fisco o una sentenza definitiva in sede amministrativa, attraverso le quali si accerti l’*an* e il *quantum* del debito tributario e dei relativi accessori; definito fuori dal

---

ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall’autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria”.

<sup>3</sup> In questo senso già F. D’Arcangelo, *I rapporti tra processo penale e tributario: bene iudicat qui bene distinguit?*, dattiloscritto di prossima pubblicazione, p. 2..

<sup>4</sup> Sulla nozione di imposta evasa in sede penale si consenta il rinvio a A. Ingrassia, *La nozione di imposta evasa penale e tributaria*, in *Riv. dir. trib. online*, 16.12.2019.

<sup>5</sup> Il punto è pacifico in giurisprudenza, per tutte, Cass. pen. Sez. III, 20.1.2017, n. 19997, in *Leggi d’Italia*.

processo criminale il debito tributario, il pagamento dello stesso consente al reo di beneficiare della non punibilità in relazione alle fattispecie di omesso versamento delle ritenute o dell'IVA e di indebita compensazione di crediti non spettanti, o dell'attenuante per tutti gli altri delitti tributari.

In queste ipotesi, il giudice penale è chiamato solo a verificare che il pagamento sia stato compiuto per intero e in misura corrispondente a quanto definito in sede tributaria, senza poter in alcun modo sovrapporre un proprio diverso accertamento.

I profili problematici emergono, invece, nelle distinte ipotesi in cui: (i) prima dell'apertura del dibattimento non si pervenga all'accertamento del debito tributario in sede amministrativa, essendo controversi tra le parti (*contribuente ed erario*) l'*an* e il *quantum* dell'imposta dovuta; (ii) il contribuente o il reo, al fine di lucrare la non punibilità per i delitti dichiarativi, presenti il ravvedimento o la dichiarazione ultratardiva prima della conoscenza formale dell'inizio di qualsiasi accertamento amministrativo o penale, calcolando autonomamente il debito tributario.

In tali evenienze non è chiaro quale sia il margine di sindacato del giudice penale, cioè se debba e possa valutare autonomamente la misura del debito tributario – che, lo si ricordi, non è equivalente all'imposta evasa – e con quali strumenti processuali: una situazione di incertezza che pone non poche criticità di natura costituzionale in relazione al diritto di difesa dell'imputato (art. 24 Cost.) e alla riserva di giurisdizione penale (art. 101 Cost.).

2. Delineata la genesi delle due forme larvate di pregiudiziale tributaria, deve essere poi sottolineato che esse hanno caratteristiche e finalità nettamente differenti.

(i) La prima, collegata al divieto di *bis in idem* di matrice europea, è una pregiudiziale non prettamente tributaria, ma *penale e tributaria*, giacché non segna una prevalenza dell'accertamento amministrativo su quello criminale, ma richiede una valutazione unitaria delle conseguenze patite dal reo-contribuente, in un'ottica di garanzia per il cittadino contro eccessi punitivi. In altre parole, si tratta di una pregiudiziale tutta orientata sulla quantificazione della pena, non sul fatto di reato.

(ii) La nozione di debito tributario contenuta nelle disposizioni premiali di cui agli artt. 13 e 13-bis gemma, invece, dalla schietta prevalenza attribuita alle ragioni fiscali su quelle punitive: è la più evidente ricaduta processuale della dimensione sempre più '*riscossiva*' del d.lgs. 74/2000<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Evidenzia tale profilo F. D'Arcangelo, *I rapporti*, cit., pp. 23-24. Sulla dimensione riscossiva del sistema penale tributario dopo il d.lgs. 158/2015 si consenta il richiamo a A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*. *Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, 2016, Santarcangelo di Romagna, *passim*.

Qui la limitazione di sindacato del giudice penale ha i tratti tradizionali della pregiudiziale tributaria ovvero di «*uno scudo protettivo per la gestione del rapporto tributario, in sede amministrativa, al di fuori del controllo giurisdizionale*»<sup>7</sup>.

In altre parole, in queste ipotesi, la *ragione fiscale* sottrae materia al giudice penale: l'estinzione del debito tributario, individuato in sede *extra-penale* anche attraverso un accordo tra le parti, importa l'automatica non punibilità dell'illecito criminale o il riconoscimento dell'attenuante – a seconda dei casi –, senza che il giudice penale possa sovrapporre il proprio accertamento a quello amministrativo.

3. Ebbene, il ritorno di forme di “*pregiudiziale tributaria nascosta*” mostra alcune delle peculiarità dell'attuale sistema penale-tributario e la latente contraddittorietà del sistema stesso: da un canto, la *bulimia punitiva nel momento della minaccia penale*, con la moltiplicazione incontrollata di sanzioni per il medesimo fatto e nei confronti del medesimo soggetto, sempre più gravi – si pensi da ultimo all'introduzione di alcuni delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto *ex d.lgs. 231/2001*<sup>8</sup> e agli elevati aumenti della cornice edittale di buona parte delle incriminazioni del d.lgs. 74/2000<sup>9</sup>, occorse da ultimo con il d.l. 124/2019<sup>10</sup> – tipica di un diritto *iper-punitivo*; dall'altro, l'*anoressia punitiva nel momento dell'irrogazione della pena*, derivante dalla scelta di campo propria di un diritto penale riscossivo, di rinunciare alla pena in presenza di contro-azioni compensative<sup>11</sup> – da chiunque tenute – che garantiscano la reintegrazione del gettito tributario, leso dalle condotte illecite, tipica di un diritto *ipo-punitivo*.

La riemersione carsica di forme di pregiudiziale tributaria trova una sua definitiva consacrazione nell'art. 18, c. I, lett. b), n. 1, del disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale, che impone all'esecutivo di “*attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto*”.

---

<sup>7</sup> Alla lettera E. Amodio, *L'abolizione della pregiudiziale nel nuovo processo penale tributario*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, p. 512.

<sup>8</sup> Per una lettura critica della novella sul punto, per tutti, R. Bartoli *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 19 marzo 2020.

<sup>9</sup> Su tale profilo si conceda il rinvio ad A. Ingrassia, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata). Iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, pp. 307 ss.

<sup>10</sup> Per un quadro della riforma intervenuta con il d.l. 124/2019, conv. in l. 157/2019, per gli aspetti sostanziali e processuali si rinvia, rispettivamente a A. dell'Osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, pp. 318 ss., e G. Varraso, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, pp. 334 ss.

<sup>11</sup> Per contro-azione compensativa si intende una condotta che determina «una riduzione *ex post* della caratura lesiva del reato», secondo la felice definizione di C. Piergallini, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in E. Dolcini - C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, p. 1661. Il concetto di contro-azione si ritrova già in F. Bricola, *Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale*, in *Quest. crim.*, 1981, 449.

L'eventuale concretizzazione in sede di decreto legislativo di tale principio direttivo – si può osare ipotizzare – darà ulteriore linfa alla dimensione riscossiva del diritto penale tributario, sempre più servente alla *ragione fiscale*, in luogo delle sue funzioni più classiche di rieducazione o di prevenzione generale positiva<sup>12</sup>.

La tesi proposta è che, più che il ritorno di forme di *pregiudiziale tributaria* o *penale e tributaria*, ciò che oggi sembra preoccupante è l'assenza di una linea credibile di politica-criminale, perseguita in modo efficiente dal legislatore: le eterogenee e antitetiche forme di pregiudiziale sopra emerse non paiono rappresentare altro che un indice rivelatore di un sistema sempre più simile ad un'*anfesibena*, il leggendario serpente a due teste, "*una da piè, e una da capo, [ch]e cammina per ogni verso*"<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> La funzione general-preventiva positiva – in estrema approssimazione – può essere individuata nella capacità dal precetto penale di orientare i consociati e creare nel lungo periodo un consenso intorno al valore protetto dall'incriminazione: per tutti M. Romano – F. Stella (a cura di), *Teoria e prassi della prevenzione generale dei reati*, Bologna, 1980,

<sup>13</sup> La definizione si rinviene nel Vocabolario degli accademici delle Crusca, IV ed., Vol. I, 1729-1738, p. 197, che prosegue: «s'ha per favola, e dicono, che per non andar diminuendo verso la coda, come fanno gli altri serpenti, a guisa de' bruchi, non si discerna, dove abbia il capo, o la coda».