

# La legge penale tributaria nel tempo: tra eccezioni legislative e forzature interpretative

## Sommario

1. IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO NEL TEMPO DEL PARTICOLARISMO NORMATIVO. – 1.1. LE DISPOSIZIONI PENALI FINANZIARIE COME “LEGGI CONTINGENTI”. – 1.2. IL PRINCIPIO DI ULTRATTIVITÀ DELLE NORME PENALI TRIBUTARIE. – 1.3. RAGIONI ED ECCEZIONI DI UN PRINCIPIO LONGEVO. – 1.4. IL PRINCIPIO DI FISSITÀ DEL DECRETO N. 4 DEL 1929. – 1.5. SULLA RAGIONEVOLEZZA COSTITUZIONALE DEI PARTICOLARISMI INTERTEMPORALI DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO. – 2. L’ATTUALE SISTEMA PENALE TRIBUTARIO NEL TEMPO DELLA SUCCESSIONE DI LEGGI PENALI: TRA CONTINUITÀ E DISCONTINUITÀ DELLE FATTISPECIE INCRIMINATRICI. – 2.1. LINEAMENTI GENERALI DI UNA QUESTIONE PRATICA E DOGMATICA. – 2.2. LA “SVOLTA POLITICO CRIMINALE” COME ARGOMENTO CARATTERIZZANTE LA GESTIONE INTERTEMPORALE DEI REATI TRIBUTARI. – 2.3. LE DIVERSE QUESTIONI INTERTEMPORALI DELLE INCRIMINAZIONI TRIBUTARIE: TRA CONTINUITÀ E DISCONTINUITÀ. – 3. CONSIDERAZIONI FINALI.

## IL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO NEL TEMPO DEL PARTICOLARISMO NORMATIVO

### 1

Secondo l’art. 53 della Costituzione *tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*. Il concetto che meglio esprime la necessità di questo concorso, e lo sforzo del diritto pubblico verso l’attuazione del disposto costituzionale, è quello di «ragione fiscale». La giustapposizione dei due termini non è dovuta alla volontà di un richiamo teoretico che potrebbe essere letto come un’analisi razionale, e critica, dei fondamenti dell’imposizione e della riscossione dei tributi, bensì alla necessità di brandire una giustificazione autosussistente per la deroga a principi giuridici di varia natura: sostanziali, processuali, ordinari, costituzionali<sup>1</sup>. La capacità espansiva che ha mostrato tale particolarismo tributario<sup>2</sup> ha attinto grandemente anche le disposizioni penali aventi a oggetto l’interesse fiscale dello Stato<sup>3</sup>.

Sono identificabili, dunque, alcune importanti peculiarità nella disciplina originaria dei reati tributari disegnata del regio decreto n. 4 del 1929<sup>4</sup>. In primo luogo, l’art. 21 poneva una condizione di procedibilità (c.d. pregiudiziale tributaria) consistente nella definizione dell’accertamento tributario il cui esito vincolava il giudice penale. In secondo luogo, l’art. 1 introduceva il c.d. *principio di fissità*, secondo il quale l’abrogazione o modifica di una norma finanziaria avrebbe dovuto essere espressa in deroga alla previsione generale che poi sarà incardinata nell’art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile del 1942. In terzo luogo, l’art. 8 descriveva la disciplina peculiare della continuazione tra reati finanziari. Infine, l’art. 20 prevedeva un’eccezione alla consolidata

1. Per il riferimento alle discipline derogatorie del diritto tributario, cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009, p. 79.

2. Cfr., LANZI A.-ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, p. 35.

3. A tal punto che, forse provocatoriamente, taluno dubita che il diritto penale tributario sia una branca del diritto penale, dato che proprio alcuni suoi dati caratteristici lo stigmatizzerebbero come un comparto del diritto tributario, TERRACINA D., *L’incoerenza delle sanzioni nel sistema penale-tributario*, in *Dialoghi Trib.*, 2010, p. 394.

4. Per la successione nel tempo delle leggi tributarie di natura amministrativa, cfr., PISANI M., *La successione nel tempo delle leggi tributarie*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2509 ss.; interessante l’accerchiamento processuale sottolineato dalla dottrina in tema di ultrattività del giudicato tributario, il c.d. effetto di giudicato esterno, sul punto cfr., DALLA BONTÀ S., *Ancora sull’ultrattività del giudicato tributario: verso un temperamento della sua portata applicativa?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, p. 37.

regola ordinaria della retroattività della norma penale più favorevole, che nel 1930 sarà cristallizzata nell'art. 2 del nuovo codice penale<sup>5</sup>.

Mentre la pregiudiziale tributaria e la disciplina del concorso di reati potevano essere intese come peculiarità dettate da ragioni di governo dei procedimenti e di opportuna autonoma valutazione del peso sanzionatorio da applicare all'integrazione di più fattispecie penali tributarie, diversa sembra dover essere la valutazione rispetto alle norme sull'efficacia nel tempo del diritto penale tributario. Gli artt. 1 e 20, infatti, non esprimono soltanto una peculiarità disciplinatoria, esse ne sono al tempo stesso il fondamento e la garanzia. Essendo norme che oppongono resistenze vigorose agli effetti delle tendenze rinnovatrici che si sarebbero manifestate nel corso del tempo, sono tecnicamente meta-norme perché disciplinano l'ambito di efficacia di altre norme. E non è casuale che l'abrogazione dell'art. 20, per opera del d.lgs. n. 507 del 1999, abbia funto da premessa alla svolta più incisiva, sul piano tecnico e politico-criminale, che il diritto penale tributario abbia conosciuto<sup>6</sup>. E sarà interessante notare come, nel nuovo scenario intertemporale degli anni 2000, la giurisprudenza abbia usato proprio l'argomento della *nuova impronta politico-criminale* dei reati tributari per decidere tra continuità e discontinuità delle fattispecie penali avvicendatesi nel tempo<sup>7</sup>.

## 1.1

### LE DISPOSIZIONI PENALI FINANZIARIE COME "LEGGI CONTINGENTI"

Il percorso che porta alle eccentricità intertemporali espresse del decreto n. 4 del 1929 fu avviato dalla giurisprudenza di legittimità del primo dopoguerra e coinvolse inizialmente quelle leggi eccezionali e temporanee a cui il codice Rocco avrebbe riservato una disciplina derogatoria. Il codice penale del 1889, infatti, non conosceva alcuna eccezione alla retroattività della norma più favorevole. Dopo il primo conflitto mondiale, pertanto, questa impostazione di diritto positivo fu forzata dall'interpretazione della Corte di Cassazione che ritenne indispensabile considerare le anomalie del momento storico<sup>8</sup>. Per tale motivo, si consolidò un filone interpretativo che sottrasse le leggi eccezionali e temporanee alle regole intertemporali del codice Zanardelli<sup>9</sup>.

Affermatasi questa prima deroga implicita alla retroattività della norma favorevole, la Cassazione comincia a tracciare i lineamenti di una terza categoria normativa bisognosa di un trattamento peculiare: fa capolino, così, il concetto di «leggi contingenti»<sup>10</sup>. Intendendo, per legge contingente, quella «emanata in occasione di un avvenimento che esce dall'ambito dell'attività ordinaria di una nazione giunta al grado di civiltà attuale, come la guerra»<sup>11</sup>. In un primo tempo, il concetto fu utilizzato in senso talmente ristretto da coincidere pressoché del tutto con quello di leggi eccezionali. Difatti, tra le prime leggi finanziarie a essere escluse dalla retroattività favorevole si annovera la normativa a

5. AMBROSETTI E.M., *I reati tributari*, in AMBROSETTI E.M.-MEZZETTI E.-RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2008, pp. 373-378.

6. Sulla corrispondente cessazione dell'ultrattività in materia penale valutaria, cfr., CORSO P., *Anche in materia valutaria cade il principio dell'ultrattività delle norme sanzionatrici abrogate*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 3233 ss.; per un quadro sulla disciplina previgente: DRIGANI O., *Successione nel tempo delle leggi valutarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, p. 307; LEMME F., *La successione delle leggi penali valutarie ed i suoi riflessi sulla c.d. «sanatoria» degli illeciti valutari e fiscali relativi alle disponibilità illegittimamente costituite all'estero*, in *Giust. pen.*, 1984, II, p. 562 ss.

7. Cass., Sez. un., 25 ottobre 2000, Di Mauro, in *Foro it.*, 2001, c. 143; Cass., Sez. un., 13 dicembre 2000, Sagone, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2054. Si rinvia al paragrafo 2.2.

8. Cfr., PADOVANI T., *La c.d. «ultrattività» delle leggi penali finanziarie ed il principio costituzionale di uguaglianza*, in *Foro it.*, 1975, I, c. 29.

9. Cass., 8 novembre 1920, in *Giust. pen.*, 1921, c. 557; Cass., Sez. Un. 16 luglio 1921, in *Giust. pen.*, 1922, p. 396; Cass., 9 gennaio 1922, in *Giust. pen.*, 1922, c. 484; Cass., 19 dicembre 1924, in *Giust. pen.*, 1925, I, p. 200; Cass., 12 gennaio 1925, in *Giust. pen.*, 1925, I, p. 349; Cass., 4 luglio 1930, in *Giust. pen.*, 1931, II, p. 260; per una rassegna della dottrina del tempo si veda BATTAGLINI E., *Sulla ultrattività delle leggi penali temporanee ed eccezionali*, in *Giust. pen.*, 1931, I, p. 244; BISSI L., *Sulla cosiddetta ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie*, in *Giust. pen.*, 1992, p. 317. Per i riferimenti al contrasto tra corti di merito e Cassazione si rinvia a TRAPANI M., *L'art. 20 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 e la c.d. ultrattività delle norme penali tributarie*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1984, p. 207 nota 12. Sulle leggi eccezionali e temporanee, si segnalano alcuni recenti interventi, che sono legati, come gli approdi della giurisprudenza degli anni Venti, a situazioni di guerra, o a queste assimilabili, cfr., FALCINELLI D., *L'eccezione "retroattiva": il passaggio a nord-ovest per la successione delle leggi eccezionali e temporanee favorevoli*, in *Cass. pen.*, 2009, p. 2890 ss.; FUGGETTI C., *La legge più favorevole si applica nella successione di leggi penali eccezionali e temporanee*, in *Giust. pen.*, 2009, p. 545; CAPUTO A., *Quale disciplina per la successione di leggi temporanee?*, in *Cass. pen.*, 2009, p. 510 ss.

10. Cfr., Cass., 17 giugno 1921, in *Giur. it.*, 1921, II, c. 369.

11. Così, Cass., 17 giugno 1921, in *Giur. it.*, 1921, II, c. 370.

tutela della tassa straordinaria sul vino, introdotta nel 1921<sup>12</sup>. In un secondo momento, invece, la Cassazione ricostruì un più ampio concetto di contingenza che abbracciava leggi destinate a soddisfare bisogni per loro natura modificabili nel tempo, anche se slegati da eventi di tipo straordinario, e tendenzialmente identificabili con i bisogni modellati sulle condizioni dell'economia nazionale<sup>13</sup>.

L'approdo definitivo a una disciplina intertemporale derogatoria per le leggi penali finanziarie si ebbe<sup>14</sup>, infine, con un'importante decisione del 1930 con cui la Cassazione stabilì che «le leggi tributarie, le quali traggono la loro ragion d'essere dalle necessità economiche del Paese (per sé stesse variabili) e che hanno quindi congenito il carattere della mutabilità e della temporaneità e possono – a seconda della necessità cui devono sopperire – estendersi, restringersi od abrogarsi, senza che ciò dipenda da un mutato orientamento della coscienza giuridica o morale: queste leggi, ripetesi, sia più o meno lunga la loro durata, sono sempre leggi di carattere contingente, alle cui disposizioni penali quindi non torna applicabile il cpv. 1° dell'art. 2 c.p.»<sup>15</sup>.

In questo scenario, prende forma il decreto n. 4 del 1929, il cui art. 20 si discosta dalla retroattività favorevole prevista dall'art. 2 del codice del 1889 e che, dal giorno di entrata in vigore di entrambi i testi normativi, cioè dal 1 luglio del 1931, derogherà all'art. 2 del codice Rocco.

## 1.2

### IL PRINCIPIO DI ULTRATTIVITÀ DELLE NORME PENALI TRIBUTARIE

L'art. 20 del decreto n. 4 del 1929 stabiliva che «le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione».

La norma, dunque, concerneva *disposizioni penali* contenute in *leggi finanziarie*. Premesso che per leggi finanziarie si dovessero intendere quelle connesse alle esigenze di imposizione e riscossione dei tributi<sup>16</sup>, il concetto di *disposizioni penali* è stato interpretato in senso stretto, cioè riferito alle sole norme incriminatrici. Escludendo, in tal modo, che il divieto di retroattività favorevole potesse riguardare anche le modifiche o le abrogazioni concernenti le norme di parte generale del codice penale, alcune delle quali (come quelle in ordine al reato continuato, al concorso di circostanze e alla recidiva) furono poi modificate alla fine degli anni Settanta<sup>17</sup>. Inoltre, nell'interpretazione della disposizione si escluse ogni possibilità di differenziazione tra precetto e sanzione, considerato anche il carattere spesso meramente sanzionatorio del diritto penale finanziario, e in questo modo si permise l'estensione dell'ultrattività anche alle disposizioni finanziarie integratrici della norma penale<sup>18</sup>.

È un concetto di ultrattività mite perché, in senso stretto, l'ultrattività consiste non soltanto nell'applicazione, al tempo del giudizio, della norma ormai abrogata ai fatti posti in essere sotto la sua vigenza, ma anche nell'applicazione della norma a fatti compiuti dopo la cessazione del suo vigore<sup>19</sup>. In passato, si è anche esclusa l'utilizzabilità del

12. Cfr., TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., pp. 208-209.

13. Così, TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., p. 209.

14. Per una disamina della giurisprudenza dell'epoca si rinvia a e DEMATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, p. 60 ss.

15. Così, Cass., 4 luglio 1930, in *Giust. pen.*, 1931, I, cc. 246-247. Naturalmente l'estensore della sentenza si riferiva all'art. 2 in vigore al 4 luglio del 1930, ovvero quello del codice Zanardelli; il codice Rocco, infatti, entra in vigore solo il 1 luglio del 1931, il medesimo giorno della legge n. 4 del 1929. Su questi temi si rinvia per approfondimenti, anche in parallelo con i lavori preparatori del nuovo codice penale, a TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., pp. 209-212.

16. AMBROSETTI E.M., *I reati tributari*, cit., p. 378 ss.

17. Cfr., TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., p. 219. Su questi temi specifici, si veda anche COSSEDDU A., *Punti fermi e aspetti problematici nella successione delle leggi penali finanziarie nel tempo*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, p. 493. Sulla retroattività della disciplina del reato continuato, Corte Cost., 16 gennaio 1978, n. 6, in *Foro it.*, 1978, I, c. 278.

18. Cfr., CERQUA L.D., *L'abolizione del principio di ultrattività*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, p. 814. In verità, si devono segnalare alcuni scostamenti: nella giurisprudenza di merito, si veda Trib. Padova, 23 giugno 1994, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 923, con nota di SANTI U., *Reformatio in melius di norma tributaria come limite all'ultrattività ex art. 20 legge 7 gennaio 1929 n. 4*; commento nel quale l'autore ripercorre un interessante itinerario giurisprudenziale che tocca anche alcune sentenze di legittimità.

19. Cfr., ROMANO M., *Commentario sistematico del codice penale*, I, Milano, 2004, p. 72.

concetto di ultrattività a favore del concetto di *tempus regit actum*<sup>20</sup>; e da parte di altra dottrina si è persino rivendicata la piena ultrattività, asserendo che al momento dello spiegamento dei suoi effetti sul fatto la norma non è più in vigore e quindi sarebbe come se venisse applicata a un fatto successivo alla sua abrogazione<sup>21</sup>.

Al di là delle questioni terminologiche, si assistette a un significativo dibattito sulla reale portata dell'ultrattività imposta e regolamentata dall'art. 20. La vicenda concerneva il peso relativo da attribuire alle due diverse parti della disposizione introdotta in quell'articolo. La prima parte prescriveva, infatti, che le «disposizioni penali finanziarie si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore»; la seconda, invece, aggiungeva «ancorché siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione». Questa seconda parte della disposizione era interpretata da taluno come un mero chiarimento rafforzativo della portata della prima parte, in cui si forniva la norma penale finanziaria di un'efficacia assoluta sul fatto compiuto sotto il suo vigore. In tal modo, ogni contatto diacronico tra norme penali di cui almeno una fosse di natura finanziaria escludeva la retroattività della legge successiva. La posizione dominante, invece, con un'interpretazione che non neutralizza il peso della seconda parte dell'art. 20, ha ritenuto che il regime eccezionale per la successione di norme penali finanziarie fosse limitato alla sola successione tra leggi della stessa natura o di sopravvenienza di una legge comune a una finanziaria. Si escludeva, in sostanza, il divieto di retroattività favorevole nel caso in cui a una norma incriminatrice comune fosse seguita una disposizione penale finanziaria più favorevole<sup>22</sup>.

Da questo orizzonte applicativo, erano escluse tanto le norme processuali<sup>23</sup> quanto tutte le disposizioni riguardanti i tributi locali. Anche se tale ultima distinzione non poteva non sembrare irragionevole, questo era il campo di applicazione definito dall'art. 1 del decreto n. 4 del 1929, e, come noto, l'interpretazione restrittiva di una norma che fa eccezione a un principio generale è canone ermeneutico consolidato<sup>24</sup>.

Prima di proseguire lambendo il tema delle ragioni di tale peculiare disciplina, bisogna ricordare che in dottrina si sostenne l'implicita abrogazione dell'art. 20, da parte dell'art. 2 del codice penale del 1930, per il fatto che il nuovo codice non menziona accanto alle leggi eccezionali e temporanee anche quelle finanziarie<sup>25</sup>. Il rilievo fu superato non tanto dalla considerazione che una legge successiva generale non possa abrogare una precedente speciale, con anche per altro i problemi interpretativi relativi alla presenza del principio di fissità, ma soprattutto per il fatto che i due corpi normativi, quello del codice Rocco e quello del decreto n. 4 del 1929, sono entrati in vigore lo stesso 1 luglio del 1931, e non si poteva tecnicamente porre alcuna questione di successione normativa<sup>26</sup>.

## 1.3

### RAGIONI ED ECCEZIONI DI UN PRINCIPIO LONGEVO

Si è a lungo discusso della *ratio* di questa peculiare disciplina intertemporale delle leggi penali finanziarie. Una prima posizione negava qualsiasi ragionevole giustificazione per tale previsione, la quale rappresenterebbe una delle tante incoerenti disposizioni del diritto penale finanziario su cui sarebbe stato vano discettare, perché

20. Cfr., MANZINI V., *L'ultrattività delle leggi penali finanziarie*, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, 1940, I, p. 65; CARACCIOLI I., *Legalità e irretroattività in tema di leggi tributarie ed il principio costituzionale di eguaglianza*, in *Foro it.*, 1975, I, c. 28; PAGLIARO A., *Legge penale nel tempo*, voce, in *Enc. dir.*, XXIII, 1973, p. 1073.

21. Cfr., D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, p. 81.

22. In questo senso, BRICOLA F.-SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, Bologna, 1994, p. 208; di contrario avviso, invece, PODO C., *Successione di leggi penali*, voce, in *Noviss. Dig. It.*, XVIII, Torino, 1971, p. 1073. Sul punto, approfonditamente, TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., pp. 214-217.

23. Cfr., CARBONE C.-TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 84; cfr., in giurisprudenza, Cass. Sez. III, 29 giugno 1978, in *Giust. pen.*, 1979, II, p. 16.

24. Cfr., Cass. 23 maggio 1975, in *Cass. pen. Mass. ann.*, 1977, p. 1021; nonché Corte Cost., 6 marzo 1975 n. 43, in *Giur. cost.*, 1975, p. 177.

25. MANZINI V., *Trattato di diritto penale*, Torino, vol. I, 1950, p. 340.

26. PADOVANI T., *La c.d. «ultrattività»*, cit., c. 29; BRICOLA F.-SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, cit., p. 208. In giurisprudenza, in questo senso, Cass., Sez. III, 7 febbraio 1978, in *Cass. pen.*, 1980, p. 233.

pretestuosamente coperte dall'argomento della *ragione fiscale*, della necessità fiscale<sup>27</sup>. Una seconda posizione sostenne l'omogeneità strutturale tra norme penali finanziarie e norme eccezionali e temporanee, tanto che l'art. 20 non sarebbe altro che una specificazione della disposizione dell'allora comma IV dell'art. 2 del codice penale Rocco<sup>28</sup>. Una terza posizione sottolineava l'intima connessione tra la norma penale tributaria e l'obbligazione fiscale, che persiste nonostante il venir meno della norma che la impone<sup>29</sup>. Parte della dottrina, poi, identificava la ragione della peculiarità disciplinatoria nell'esigenza di tutelare nel massimo grado possibile la certezza ed effettività delle norme penali tributarie<sup>30</sup>. La posizione maggioritaria, invece, ha sottolineato l'importanza rivestita dal bene giuridico protetto dalle leggi finanziarie<sup>31</sup>, e identifica conseguentemente la ragione della disciplina eccentrica dell'art. 20 in motivazioni di politica finanziaria che richiederebbero da parte dei consociati il pronto e completo adempimento degli obblighi fiscali. Adempimento imposto attraverso una spinta psicologica che non potrebbe mai essere attenuata, fosse anche soltanto dalla speranza di una riforma mitigatrice futura<sup>32</sup>.

Essendo legata alla politica finanziaria dello Stato, la *ratio* della norma non era insensibile alla giustificazione di eccezioni all'irretroattività della norma finanziaria, o comune, più favorevole. Numerose furono, infatti, le ipotesi di eccezione alla deroga all'art. 2 commi 2 e 3 del codice penale: a) quella dell'art. 13 della legge n. 27 del 1951 che, modificando le norme sui monopoli, stabiliva che le disposizioni più favorevoli di quelle precedenti potessero retroagire in deroga all'art. 20<sup>33</sup>; b) l'art. 40 della legge 689 del 1981, che ha ripristinato le ordinarie regole intertemporali per tutti gli illeciti penali trasformati in illeciti amministrativi; c) l'art. 13 comma 3 del decreto legge n. 331 del 1993, convertito con modifiche nella legge 427 del 1993, che si riferiva all'illecito finanziario in tema di oli minerali; d) l'art. 2 comma III del d.lgs. n. 218 del 1997, che disponeva che l'accertamento con adesione avrebbe escluso con effetto retroattivo la punibilità per taluni reati previsti dal decreto legge del 1982; e) l'art. 16 del codice postale che non rendeva applicabile il regime di ultrattività alle contravvenzioni inerenti le tariffe postali; f) quella delle concessioni sul demanio, che secondo taluni avrebbero natura di tasse<sup>34</sup>.

La più nota, e interessante, delle deroghe fu quella prevista dagli artt. 7 e 8 della legge n. 154 del 1991, identificata dall'appellativo *retroattività a pagamento*; locuzione con cui si connotava il meccanismo di regolarizzazione delle violazioni tributarie antecedenti il 17 marzo 1991, data di entrata in vigore della legge. Tale meccanismo consisteva di una procedura che prevedeva il pagamento di una somma di 1 milione di lire per ogni anno di imposta durante il quale fossero state commesse violazioni. Oltre alla regolarizzazione *ex post* di violazioni già consumate, il meccanismo premiale più interessante era quello della deroga alla regola dell'ultrattività delle norme penali finanziarie. Deroga che permetteva al reo, che con il pagamento della somma prevista avesse regolarizzato la sua posizione fiscale, di beneficiare della retroattività delle disposizioni favorevoli introdotte con il decreto legge n. 83 del 1991, poi convertito nella legge 154 dello stesso anno<sup>35</sup>. Questa normativa premiale è stata più volte accusata di incostituzionalità: per il meccanismo premiale fondato sul pagamento di somme di denaro, per alcune storture legate all'inaccessibilità oggettiva del fallito al meccanismo premiale, e anche in ordine

27. MANZINI V., *Trattato di diritto penale*, cit., p. 340; SECHI L., *Diritto penale e processuale finanziario*, Milano, 1960, p. 37.

28. DI LORENZO M., *Il contrabbando e gli altri reati doganali*, Padova, 1964, p. 39; SPINELLI G., *Nome generali per la repressione della violazione delle leggi finanziarie*, Milano, 1957, p. 123; PODO C., *Successione*, cit., p. 1073.

29. FLORA G., *Profili penali in materia di imposte dirette ed I.V.A.*, Padova, 1979, p. 99.

30. PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, cit., p. 1073.

31. Cfr., BRICOLA F.-SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, cit., p. 208.

32. Cfr., TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., pp. 229-230; CARBONE C.-TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, cit., p. 83; D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, cit., p. 83. Questa è anche la posizione della giurisprudenza: Cass., Sez. Un., 16 maggio 1953, *Imparato*, in *Giust. pen.*, 1953, II, p. 769.

33. Cfr., Cass., 3 febbraio 1954, in *Archivio pen.*, 1954, II, p. 353; Cass., 20 gennaio 1954, in *Archivio pen.*, 1954, II, p. 663.

34. Per esempio, cfr., GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 484.

35. In giurisprudenza, Cass. Sez. III, 11 febbraio 1998, n. 3854, in *Giur. imp.*, 1999, p. 325.

all'esclusione di alcune specifiche irregolarità fiscali dall'ambito di applicazione del beneficio<sup>36</sup>.

## 1.4

### IL PRINCIPIO DI FISSITÀ DEL DECRETO N. 4 DEL 1929

Accanto all'ultrattività, l'altra peculiare disciplina delle disposizioni penali finanziarie era quella del principio di fissità *ex art. 1* del decreto n. 4 del 1929. La disposizione, abrogata dall'art. 13 comma I della legge n. 516 del 1982, prevedeva che *le disposizioni della presente legge, e in quanto questa non provveda, quelle del Libro 1° del c.p., non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate*. La norma prescriveva, in sostanza, che qualora si fosse inteso modificare con una legge successiva concernente i singoli tributi la disciplina del 1929 o quella del libro primo del codice penale, lo si sarebbe dovuto indicare espressamente, specificando, dunque, anche le disposizioni abrogate o modificate<sup>37</sup>. Le motivazioni che indussero il legislatore a una tale disciplina vanno ricercate nell'esigenza di consolidamento della chiarezza normativo-sistematica messa in pericolo dal costume di interventi episodici su singoli tributi, incursioni normalmente prive di una visione di carattere sistematico e, quindi, incapaci di ponderare i riflessi che le innovazioni normative pensate per uno specifico tributo avrebbero potuto esercitare verso altre disposizioni<sup>38</sup>.

La disposizione è stata oggetto di un serrato dibattito in ordine al suo rango giuridico, di stampo costituzionale oppure ordinario. La questione nasceva non solo dal fatto che la legge n. 4 del 1929 era stata emanata in un regime di costituzione flessibile, lo Statuto Albertino, ma anche dal particolare tenore letterale dell'art. 1, il quale impartiva precise direttive al legislatore circa l'esercizio delle sue funzioni. Una prima posizione dottrinale riteneva la disposizione una mera esortazione e non un precetto rivolto al legislatore ordinario<sup>39</sup>. Ciò, soprattutto, per il fatto che era nata in regime di costituzione flessibile e che a seguito dell'istituzione della Corte Costituzionale la categoria delle leggi costituzionali non si confaceva alle caratteristiche di questa norma<sup>40</sup>.

Altra autorevole dottrina, invece, riteneva che la norma avesse natura costituzionale, dato che, a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione Repubblicana, l'art. 1 della legge n. 4 del 1929 avrebbe dovuto annoverarsi tra i presupposti del nuovo sistema costituzionale, in forza del richiamo della XVI disposizione transitoria, che riconosceva rango costituzionale alle leggi che precedentemente avessero presentato caratteristiche di tale natura<sup>41</sup>.

A questa posizione, si oppose che la *ratio* della XVI disposizione transitoria era soltanto quella di impedire che norme costituzionali precedenti potessero penetrare nel nuovo sistema pur non avendone i requisiti tecnici e politici<sup>42</sup>. Si giunge, così, a inquadrare la norma come eccezione all'art. 15 delle disposizioni preliminari, e quindi espressione della stessa natura giuridica di meta-norma. L'art. 1 era, in sostanza, norma preordinata all'applicazione della legge in generale in materia tributaria<sup>43</sup>.

Se si può affermare che la norma dell'art. 1 della legge n. 4 del 1929 era frutto di

36. Sul punto, TRAVERSI A., *Regolarizzazione delle violazioni formali e c.d. retroattività a pagamento*, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 1994, pp. 233-237.

37. Bisogna ricordare che il principio di fissità vale soltanto per la legge n. 4 del 1929 e per il primo libro del codice penale. Le leggi finanziarie diverse, come quelle doganali, potevano essere abrogate nei modi ordinari; sul punto, Cass., 12 marzo 1956, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, 1956, II, p. 350.

38. Cfr., D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, cit., pp. 94-95.

39. VINCIGUERRA S., *I delitti doganali. Parte generale*. Milano, 1963, p. 46 ss.; si veda anche Id., *Reato tributario*, voce, in *Noviss. dig. it.*, XIV, Torino, 1967, p. 1009.

40. DUS A., *Violazione tributaria*, voce, in *Noviss. dig. it.*, XX, Torino, 1975, p. 883.

41. NUVOLONE P., *La fissità della legge penale finanziaria*, in NUVOLONE P., *Trent'anni di diritto e procedura penale*, II, Padova, 1969, pp. 1192-1193; l'Autore sottolinea il fatto che la norma in questione è norma per l'esercizio del potere legislativo; posizione che implicava non solo la disapplicazione della norma successiva in contrasto ma anche la sua incostituzionalità; fissità, dunque, come principio generale della costituzione dello Stato (pp. 1194-1195).

42. Cfr., PAGLIARO A., *Legge penale*, cit., p. 1073; FLORA G., *Profili penali*, cit., pp. 89-90.

43. Cfr., D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, cit., p. 97.

una sfiducia nei confronti delle capacità del legislatore, quella di cui all'art. 23 rivela una diffidenza nei confronti dei giudici. Coerenza avrebbe voluto, infatti, che, posto il principio di fissità della legge penale tributaria, il legislatore avesse lasciato al giudice *a quo* il potere di disapplicare la norma di una legge che, trattando specificatamente di un singolo tributo, avesse preteso di modificare tacitamente la normativa generale della legge n. 4 del 1929. Si deve sottolineare, pur non potendo in questa sede entrare nel dettaglio, che l'art. 23, impedita la disapplicazione diretta di norme, non lasciava, però, alcuna libertà al giudice, al quale invece imponeva l'attivazione di una procedura incidentale presso la Corte di Cassazione, che a Sezioni unite era competente a decidere sulla disapplicazione.

Non solo il legislatore del 1929 si è voluto garantire contro le cieche interferenze sistematiche da parte del legislatore successivo, ma anche contro il pericolo opposto di arbitrarietà nella disapplicazione di leggi emanate su singoli tributi. Come è stato ben scritto, il combinato disposto degli artt. 1 e 23 risultava, dunque, il frutto di un connubio di diffidenze di segno contrario<sup>44</sup>.

Sui rapporti tra art. 1 e art. 20, infine, ci furono due diverse impostazioni. La tesi maggioritaria distinse tra la non modificabilità tacita delle sole norme della legge n. 4 del 1929 e del Libro I del codice penale e la successione o abrogazione di diverse normative concernenti la materia penale finanziaria<sup>45</sup>; una impostazione, isolata in giurisprudenza<sup>46</sup> e minoritaria in dottrina, ha riconosciuto, invece, il ruolo ermeneutico diretto dell'art. 1 sull'art. 20<sup>47</sup>.

## 1.5

### SULLA RAGIONEVOLEZZA COSTITUZIONALE DEI PARTICOLARISMI INTERTEMPORALI DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO

Le questioni di ragionevolezza riferite all'impianto complessivo e ai meccanismi particolari dell'imposizione e della riscossione dei tributi vanno ben oltre le sollecitazioni derivanti dalle regole di diritto intertemporale<sup>48</sup>. Attenendoci al solo tema specifico, si possono segnalare due ordini di questioni di legittimità costituzionale che si sono posti nel corso del tempo: rispetto all'art. 25 Cost. e rispetto all'art. 3 Cost.<sup>49</sup>.

Sul piano del contrasto con il principio costituzionale di legalità, la Consulta si è espressa più volte a favore dell'art. 20 del decreto n. 4 del 1929. L'itinerario argomentativo delle varie decisioni è piuttosto lineare: l'art. 25 comma II Cost. attiene al divieto di retroattività della norma penale sfavorevole e non impone la retroattività della disposizione favorevole sopravvenuta, per la cui disciplina è lasciato al legislatore ordinario uno spazio di azione libero da vincoli costituzionali<sup>50</sup>. Diversificate, invece, le posizioni dottrinali. Una prima tesi ritiene che anche la retroattività favorevole, prevista oggi ai commi II e IV dell'art. 2 c.p., sarebbe canone costituzionale e considera illegittima, così, ogni disposizione di deroga alla retroazione in favore del reo<sup>51</sup>. L'interpretazione allora consolidata, invece, rispecchiava l'impostazione della Consulta nel ritenere che l'esigenza perseguita dall'art. 25 cost., ovvero la garanzia della libertà e dei diritti individuali contro i possibili abusi del potere legislativo, fosse soddisfatta dalle regole sulla

44. Cfr., ancora, D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, cit., p. 98.

45. TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., p. 203.

46. Cfr., Cass., Sez. I, 5 luglio 1951, Cassano, in *Giust. pen.*, 1951, II, p. 1327.

47. PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, cit., p. 1073.

48. Si è scritto che «l'art. 53 e la ragione fiscale possono essere invocati solo per supportare scelte legislative che potenziano, ma non riducono, né inquinano, la giustizia del riparto perché la sola ragione che deve guidare le scelte del fisco è l'equità della ripartizione», così, FALSITTA G., *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2007, p. 10; altra autorevole dottrina ha segnalato come spesso le decisioni della Consulta sui tributi sono state motivate da ragioni politiche e «al di fuori di ogni logica giuridica», così, DE MITA E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza necessitata*, in *Jus*, 2008, p. 56. Sulla legittimità di questioni intertemporali concernenti i reati tributari, di recente si è posto il problema della retroattività della confisca per equivalente, cfr., ARDITO F., *Reati tributari: irretroattività della confisca per equivalente*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 866 ss.

49. Cfr., VASSALLI G., *Abolition criminis e principii costituzionali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1983, pp. 413-414; PADOVANI T., *La c.d. ultrattività*, cit., c. 31.

50. Corte Cost., 6 giugno 1974, n. 164, in *Foro it.*, 1975, I, c. 27; Corte Cost., 16 gennaio 1978, n. 6, in *Foro it.*, 1978, I, c. 278.

51. PAGLIARO A., *Legge penale nel tempo*, cit., pp. 1064-1065; ANTONINI E., *La ultrattività delle leggi penali finanziarie: una questione senza problemi?*, in *Giur. cost.*, 1975, p. 2075.

irretroattività della nuova incriminazione e della norma sfavorevole sopravvenuta, senza lambire anche la retroattività della *lex mitior*<sup>52</sup>.

Il secondo ordine di questioni attente, invece, alla compatibilità tra le peculiarità della disciplina intertemporale dei reati tributari e il principio di eguaglianza. Anche da questa angolatura, la Consulta ha ritenuto legittimo l'art. 20, il quale sarebbe posto a garanzia di un interesse primario e differenziato come la riscossione dei tributi; interesse che avrebbe bisogno di mantenere costante nel tempo l'efficacia intimidativa delle incriminazioni, in modo da assicurare il massimo sforzo a difesa del regolare funzionamento dei servizi per la vita sociale<sup>53</sup>.

Il dibattito dottrinale è stato articolato sulla ragionevolezza della prevalenza dell'interesse alla riscossione dei tributi rispetto ad altri interessi pure costituzionalmente rilevanti<sup>54</sup>. Alle svariate critiche cadute sulle decisioni della Corte Costituzionale<sup>55</sup>, si contrappose una parte della dottrina che sottolineava la natura di "interesse differenziato" rivestita dall'obbligo tributario<sup>56</sup>. Negli anni Ottanta, ferma restando l'affermazione di principio sul rango dei beni giuridici svalutati dall'impedimento della retroattività favorevole, e quella concernente la strumentalizzazione della persona per fini di utilità collettiva<sup>57</sup>, le pressioni per la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 20 si allentarono<sup>58</sup>.

L'eco delle questioni di allora giunge, dopo l'abrogazione dell'art. 20, sino a oggi. Non solo negli schemi interpretativi con cui si approccia l'art. 53 Cost., ma anche per la ragionevolezza in sé di un meccanismo di eccentricità del sistema penale tributario che rischia sempre di collocarlo al di fuori delle regole e dei principi ordinari, per permettere la massima efficacia generalpreventiva delle disposizioni penali a tutela dell'interesse fiscale<sup>59</sup>.

L'art. 20 è sopravvissuto per 70 anni, e per mezzo secolo si è mosso all'interno di un sistema normativo dal quale avrebbe dovuto essere espunto a causa di incompatibilità ineliminabili. Per questo tempo, gli autori dei reati tributari sono stati condannati per reati aboliti o con pene maggiori di quelle che un autore di reati comuni avrebbe potuto vedersi infliggere. Con insopportabile distorsione dei principi sui quali è stato costruito il volto costituzionale e democratico del diritto penale del XX secolo: rimproverabilità e risocializzazione, *in primis*. Con queste decisioni della Consulta<sup>60</sup>, si è fatto in modo di punire ciò che era stato vietato e non, invece, di vietare ciò che fosse intollerabilmente dannoso o pericoloso<sup>61</sup>.

---

52. BRICOLA F., *Commento all'art. 25 commi 2 e 3 Cost.*, in BRANCA G., *Commentario della Costituzione (artt. 24-26)*, Roma, 1981, p. 286.

53. Oltre alle pronunce già citate a proposito dell'art. 25 Cost., si vedano: Corte Cost., 6 marzo 1975, n. 43, in *Giur. cost.*, 1975, p. 177; Corte Cost., 24 maggio 1979, n. 30, in *Foro it.*, 1979, I, c. 1655; Corte Cost., 4 novembre 1985, n. 256, in *Giur. cost.*, 1985, p. 2118.

54. Per una ricostruzione critica, si veda MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, p. 16 ss.

55. Tra gli altri, FLORA G., *La legge penale tributaria*, in *Dig. disc. pen.*, VII, Torino, 1993, p. 391; PADOVANI T., *La c.d. «ultrattività»*, cit., cc. 30-31; SEVERINO P., *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1993, p. 7.

56. TRAPANI M., *L'art. 20*, cit., p. 232.

57. Sul punto anche ANTONINI E., *La ultrattività delle leggi penali*, cit., pp. 2072-2073.

58. Ci si riferisce alla rimeditazione di alcuni punti della posizione di Padovani; il quale, innovando parzialmente la posizione tenuta nel 1975, riconosce da un lato all'ultrattività la funzione di continua tutela contro l'illecito tributario che rimane sempre identico nella sua essenza disvalorativa; dall'altro lato, ammette come la pur ritenuta incostituzionale deroga alla norma sulla retroattività favorevole delle modifiche, abbia in effetti una scarsa applicazione, essendo le norme penali tributarie successive normalmente più afflittive delle precedenti, cfr., PADOVANI T., *Tipicità e successione di norme penali. La modificazione legislativa degli elementi della fattispecie incriminatrice o della sua sfera di applicazione, nell'ambito dell'art. 2, 2° e 3° comma, c.p.*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, pp. 1379-1381.

59. Cfr., RAPISARDA A., *Retroattività, legalità, uguaglianza e leggi penali finanziarie*, in *Cass. pen.*, 1995, pp. 2074-2076.

60. Da ultimo anche, Corte Cost., 6 marzo 1995, n. 80, in *Cass. pen.*, 1995, p. 1790 che afferma la costituzionalizzazione del solo divieto di retroattività sfavorevole, sulla sentenza si veda anche NUNZIATA M., *È costituzionalmente legittimo l'art. 20 della legge n. 4 del 1929, relativo alla c.d. ultrattività delle leggi penali tributarie*, in *Il nuovo diritto*, 1995, p. 582; e Corte Cost., 22 aprile 1992, n. 192, in *Giur. cost.*, 1992, p. 1416.

61. Così, MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 16-20.



Il 13 gennaio 2000 entra in vigore la prima parte della riforma del diritto penale tributario, perché comincia a spiegare efficacia, favorevolmente accolto dalla dottrina<sup>62</sup>, l'art. 24 del decreto legge n. 507 del 1999, che impedisce l'ultrattività delle norme penali tributarie<sup>63</sup>. A dispetto di quanto autorevolmente sostenuto agli inizi degli anni Ottanta<sup>64</sup>, l'ultima fase di vita dell'ultrattività è stata la più afflittiva dal punto di vista dell'applicazione asimmetrica del diritto penale<sup>65</sup>. Per averne contezza empirica, basta giustapporre le decisioni emesse poco prima dell'entrata in vigore dei canoni intertemporali ordinari a quelle immediatamente successive<sup>66</sup>: la perdita in termini di sconti di pena e di assoluzioni per i giudicati poco prima del gennaio 2000, e i consistenti vantaggi in termini di riduzione del perimetro penale per i giudicati sotto il nuovo regime<sup>67</sup>. Rispetto agli anni Settanta, infatti, la politica criminale e la politica finanziaria subirono dei cambiamenti: le necessità fiscali orientarono spesso il legislatore verso un estemporaneo rallentamento della pressione penale, attraverso ipotesi di collaborazione tra contribuenti infedeli e Stato; e in generale mediante una normativa che, in un contesto di maggiore gravità penale ordinaria, costruiva episodici indebolimenti per poi iniettare spinte all'adeguamento tardivo<sup>68</sup>.

Questo mutamento di regime intertemporale si accompagna all'entrata in vigore, il 15 aprile del 2000, del d.lgs. n. 74 del 2000, che all'art. 25 abrogava l'intero Titolo I del decreto legge n. 429 del 1982 convertito nella legge n. 516 del 1982. Dato che il nuovo impianto normativo non era munito di una disciplina transitoria, si pose il problema di accertare se l'abrogazione formale delle fattispecie del 1982 avesse implicato anche la loro vera e propria abolizione o se la fattispecie ricadesse sotto la copertura di una delle nuove norme incriminatrici<sup>69</sup>. In altri termini, il nodo da sciogliere, che per alcune ipotesi è stretto ancora oggi, consisteva nello stabilire se i fatti commessi prima del 15 aprile 2000 mantenessero una rilevanza penale veicolata, nonostante l'abrogazione, da un rapporto di continuità tra la fattispecie previgente e le nuove ipotesi delittuose<sup>70</sup>.

Questo meccanismo strappa i reati tributari all'immutabile linearità interpretativa

62. Tra i primi positivi commenti BERSANI G., *Il tramonto di un mito: l'abolizione del principio di ultrattività nel nuovo diritto penale tributario. Effetti sulle nuove fattispecie criminali*, in *Riv. pen.*, 2000, p. 849 ss.; il quale ipotizzava ragionevolmente la fine della stagione dei condoni (p. 850), previsione smentita dall'irragionevolezza della politica finanziaria dei governi dal 2001 in avanti.

63. Tra le rarissime posizioni contrarie all'abolizione dell'ultrattività, si veda IZZO G., *Le prospettive di riforma del diritto penale tributario*, in *Foro it.*, 1997, V, c. 68.

64. PADOVANI T., *Tipicità e successione di leggi penali*, cit., pp. 1379-1381.

65. Non sono mancate posizioni che ritengono abrogato l'art. 20 della legge n. 4 del 1929 già con l'avvento della legge 689 del 1981: la Corte Appello di Milano, 3 marzo 1994 n. 820 in *Fisco*, 1994, p. 3686 sostiene che la legge n. 689 del 1981 avendo creato un sistema sanzionatorio nuovo per i reati depenalizzati avrebbe anche derogato definitivamente al regime dell'art. 20. Sul tema della depenalizzazione del 1981, si veda CIPOLLA G.M., *La depenalizzazione del contrabbando ed il principio dell'ultrattività delle leggi penali finanziarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 678.

66. Si veda anche CIAGLIA L., *Su alcuni aspetti (paradossali) del canone tempus regit actum in materia di reati fiscali e sulle prime pronunce successive all'abrogazione dell'art. 20 della L. n. 4/1929*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1043. Sui rapporti tra le false comunicazioni sociali a scopo anche di ingannare il fisco e la ultrattività dell'art. 4 lettera f) della legge n. 516 del 1982, CALTABIANO S., *Una prorogatio giurisprudenziale del principio di ultrattività?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, pp. 211-212.

67. Una breve e rapsodica rassegna: POPOLIZIO G., *Abolito il principio di ultrattività delle norme penali finanziarie*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1341, il quale annota una delle prime decisioni della Cassazione emessa in regime di ordinaria successione di leggi (Cass., Sez. 28 febbraio 2000, n. 152) e sottolinea (insieme con IZZO G., *Il principio di ultrattività finisce in soffitta*, in *Guida dir.*, 1999, 11, p. 128) il timore che norme transitorie sconfessino la portata dell'abrogazione. QUARANTA A., *Brevi note sull'abrogazione del principio di ultrattività delle norme penali tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1656, annota anche egli una delle primissime sentenze in regime di successione registra subito un effetto molto favorevole, ovvero l'assoluzione perché il fatto non è più previsto come reato a opera di Cass. Sez. III, 1 marzo 2000, n. 2605 in un caso in cui era stata introdotta una soglia di punibilità che prima non c'era. Tra gli effetti negativi registrati prima della modifica: Cass. Sez. III, 11 marzo 1988, in *Cass. pen.*, 1990, p. 504; qui l'autore non beneficia dell'aumento del limite di punibilità che l'avrebbe fatto escludere dalla reità; FIDUCCIA A., *Considerazioni generali sul principio di ultrattività delle leggi penali finanziarie. Le più significative deroghe legislative e l'attuale proposta di abolizione della cosiddetta ultrattività, indici del distacco da un principio ormai in crisi*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1275: annota una delle ultime decisioni emesse sotto il vecchio regime intertemporale, Cass. Sez. III, 15 febbraio 1999 n. 47 che condanna l'imputato per delitto anziché per contravvenzione in forza dell'ultrattività della norma violata al momento del fatto; Cass., Sez. III, 19 settembre 1995, n. 1597, con nota di SEPE G.P., *Sull'ultrattività delle norme penali finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 1024 che nega il trattamento più favorevole. Si veda anche, Cass. Sez. III, 21 gennaio 1998, n. 199, in *Giur. imp.*, p. 909.

68. Su questa realtà normativa fatta di minacce di pena e offerte di premi, MARTINI A., *Reati in materia di finanze*, cit., p. 42 ss.

69. Cfr., MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 26.

70. Cfr., DI AMATO A., *Le linee ispiratrici della riforma e la parte generale del diritto penale tributario*, in DI AMATO A.-PISANO R., *I reati tributari*, Padova, 2002, p. 318.

e li getta nella più caotica e contesa temperie giudiziaria che il principio di legalità abbia attraversato<sup>71</sup>. Tra le impostazioni teoriche e pratiche che hanno cercato di risolvere, sul piano generale del diritto penale, le questioni della riformulazione dei reati, un posto particolare e peculiare hanno occupato proprio le vicende attinenti alla gestione intertemporale della riforma dei reati tributari. Per tale motivo, sarà necessaria qualche breve considerazione in ordine ai presupposti della problematica e alle linee solutorie prospettate a livello generale<sup>72</sup>.

## 2.1

### LINEAMENTI GENERALI DI UNA QUESTIONE PRATICA E DOGMATICA

Le questioni intertemporali scaturiscono dalla contiguità tra la disciplina normativa vigente al momento del fatto e quella, diversa, in vigore al momento del giudizio<sup>73</sup>. Le analisi di questo tipo, dunque, hanno lo scopo di verificare quale tra le due norme succedutesi nel tempo regoli un determinato fatto storico, che, da par suo, potrebbe essere oggetto di entrambe le discipline<sup>74</sup>. La funzione di governare l'individuazione della norma applicabile è affidata all'art. 2 del codice penale. Norma che veicola l'irretroattività della legge sfavorevole, sia essa nuova o solo modificatrice; nonché la retroattività della legge penale più favorevole, sia essa abrogatrice, senza limitazioni, o soltanto modificatrice, con il conseguente vincolo di rispettare il giudicato<sup>75</sup>.

Centro della questione intertemporale è capire, dunque, quando la modifica di una norma penale determini un'abolizione del reato, la cessazione della pena e di ogni effetto penale anche dinanzi al giudicato, e quando, invece, la modifica di una fattispecie implichi una mera diversità tra norme, che non elimina la funzione incriminatrice della norma previgente. Il cuore del problema è individuare, così, una specie di legge di inerzia esistenziale della norma incriminatrice, che spieghi a quali condizioni una fattispecie formalmente abrogata continui a produrre effetti, a esistere. E gli effetti di questa norma possono spiegarsi direttamente, se risulta applicabile perché più mite, o indirettamente, quando, pur applicandosi la legge successiva più mite, la prima compie comunque la sua funzione di responsabilizzazione per il fatto che allora già qualificava reato.

Il tema ha avuto nella letteratura un percorso anomalo. Dalla giurisprudenza fu ignorato sino agli anni Novanta, quando, in piena necessità di gestire la riforma dei delitti contro la pubblica amministrazione, le Sezioni unite sancirono la continuità tra la normativa previgente e il nuovo reato di abuso di ufficio. Nel 1982 era stato pubblicato, tuttavia, il saggio che rivoluzionò, problematizzandola, l'intera concezione del diritto penale intertemporale; saggio che metteva già in luce come la questione intertemporale mostrasse rilevanza pratica soprattutto in periodi di intenso rivolgimento normativo<sup>76</sup>, come quello vissuto, appunto, dai reati tributari<sup>77</sup>.

71. Numericamente e dogmaticamente meno contrastata fu, per esempio, la gestione giudiziale della riunificazione tra la DDR e la Germania Federale; in lingua italiana, si veda ALAGNA R., *Tipicità e riformulazione del reato*, Bologna, 2007, p. 26 ss.

72. Si veda per tutti, GAMBARDELLA M., *L'art. 2 del codice penale tra nuova incriminazione, abolitio criminis, depenalizzazione e successione di leggi nel tempo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, p. 1194 ss.

73. Cfr., GATTA G.L., *Abolitio criminis e successione di norme integratrici: tra teoria e prassi*, Milano, 2008, p. 115 ss.

74. Cfr., PODO C., *Successione*, cit., p. 648.

75. Sul rapporto tra la disciplina ordinaria e quella costituzionale in tema di irretroattività, cfr., BELFIORE E.R., *Giudice delle leggi e diritto penale*, Milano, 2005, p. 146 ss.; si vedano, inoltre, i saggi a commento delle decisioni che la Consulta ha pronunciato, sul tema, nel 2006: DODARO G., *Principio di retroattività favorevole e "termini più brevi" di prescrizione dei reati*, in *Giur. Cost.*, 2006, p. 4116 ss.; DODARO G., *Disciplina della prescrizione e retroattività della norma più favorevole*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2006, p. 1235 ss.; MARINUCCI G., *Il controllo di legittimità costituzionale delle norme penali: diminuiscono (ma non abbastanza) le "zone franche"*, in *Giur. cost.*, 2006, p. 4160 ss.; GAMBARDELLA M., *Specialità sincronica e specialità diacronica nel controllo di costituzionalità delle norme penali di favore*, in *Cass. pen.*, 2007, p. 467 ss.; GAMBARDELLA M., *Retroattività della legge penale favorevole e bilanciamento degli interessi costituzionali*, in *Giur. cost.*, 2008, p. 2408 ss.

76. PADOVANI T., *Tipicità e successione di leggi penali*, cit., pp. 1355-1356.

77. In dottrina, tra gli altri: ARDIA P., *La riforma dei reati tributari e la nuova figura di frode in dichiarazione: riflessioni sul problema della continuità normativa tra fattispecie incriminatrici*, in *Cass. pen.*, 2002, p. 400; MASULLO M.N., *Le questioni intertemporali diventano di attualità anche per l'illecito penale tributario: alcune riflessioni sulla giurisprudenza delle sezioni unite*, in *Foro it.*, 2001, II, c. 323 e ss.; MELCHIONDA A., *Nota a Cassazione Sezioni unite, 13 dicembre 2000*, in *Foro it.*, 2001, II, c. 142; MICHELETTI D., *I nessi tra politica criminale e diritto intertemporale nello specchio della riforma dei reati societari*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, p. 1113; ID., *La riformulazione del reato tributario di omessa dichiarazione. A proposito della distinzione tra "abolitio criminis" e "abrogatio sine abolitio"*, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2643; MUSCO M., *L'"abolitio criminis" dell'omessa presentazione della dichiarazione*

A quel saggio risale l'impostazione della teoria strutturale di analisi dei rapporti diacronici tra fattispecie penali, teoria che con diverse sfumature è oggi dominante sia in dottrina che in giurisprudenza<sup>78</sup>. Il concetto su cui si fonda l'analisi strutturale è quello di sottofattispecie. Una sottofattispecie rappresenta una porzione dei fatti sussumibili, prima della riformulazione, sotto la norma generale abrogata. Essa è un sottoinsieme dell'insieme costituito dalla norma sostituita. La funzione di questo concetto è quella di vincere l'obiezione principale a ogni teoria che provi a spiegare che ci possono essere rapporti di continuità tra fattispecie vigenti in tempi diversi: cioè quella di ricondurre all'azione del reo elementi che non erano rilevanti al momento del fatto. Di applicare, quindi, retroattivamente elementi che nella fattispecie previgente non avevano trovato espressione. L'individuazione di questa sottofattispecie, già all'interno della norma poi abrogata o modificata, servirebbe proprio a neutralizzare l'accusa di applicare "ora per allora" le caratteristiche introdotte soltanto con la nuova incriminazione<sup>79</sup>. Ecco che soltanto le ipotesi già rientranti nella sottofattispecie conservata dalla riformulazione continuano a essere punibili con la legge più mite; le altre, invece, risultano abolite. Il ragionamento è ben espresso dal concetto di abolizione parziale: non tutte le abrogazioni sono abolizioni, e non tutte le abolizioni investono integralmente i fatti prima disciplinati da una disposizione formalmente non più in vigore<sup>80</sup>.

L'alternativa all'impostazione strutturale per sottofattispecie è rappresentata, in dottrina, dalle teorie della continuità del tipo di illecito<sup>81</sup>. Nella loro versione più matura, in Italia, hanno assunto una forma inclusiva e multilivello: oltre alla considerazione della natura e dimensioni del bene giuridico vengono assorbite, così, anche considerazioni di tipo strutturale. Superate le verifiche preliminari in ordine alla rilevanza del fatto concreto secondo entrambe le norme, del tempo del fatto e del giudizio, e la presenza in concreto dell'elemento specializzante introdotto dalla riforma, l'analisi di questa teorica si concentra sul bene giuridico tutelato da ciascuna incriminazione. Se anche le norme fossero strutturalmente omogenee, si dice, la diversità nel bene giuridico impedirebbe la continuità normativa<sup>82</sup>. Inoltre, se anche tutti i parametri indicassero una continuità, ci sarebbe comunque abolizione del reato e non successione di leggi nel caso in cui dovessero emergere delle linee di politica criminale dirette all'abolizione per il passato di fatti che rimangono illeciti penali per il futuro<sup>83</sup>. Nelle sue versioni più estreme e formalistiche, poi, la teoria della continuità del tipo di illecito ritiene che ogni modifica del bene giuridico, o anche soltanto delle modalità aggressive della condotta, sancisce un'integrale abolizione della rilevanza penale del fatto. Ogni specializzazione della fattispecie, dunque, implicherebbe una discontinuità nell'applicazione della legge penale tra passato e futuro<sup>84</sup>.

Come detto, tuttavia, sono le teorie strutturali a essere dominanti e ad aver maggiormente influenzato la giurisprudenza più recente e consapevole. Il processo di

annuale di cui al previgente art. 1 comma 1 l. n. 516/82: la svolta delle Sezioni unite in tema di successione di leggi penali, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2059 e ss.; MUSCO M., *La riformulazione dei reati tributari e gli incerti confini dell'abolitio criminis*, in *Cass. pen.*, 2001, p. 458 e ss.; ROMANO M., *Irretroattività della legge penale e riforme legislative: reati tributari e false comunicazioni sociali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, p. 1248.

78. Tra i sostenitori dell'approccio strutturale, anche se con talune differenze sia rispetto ai limiti politico-criminali che alla funzionalità dell'ipotesi di specialità per aggiunta, si vedano, PULITANÒ D., *Legalità discontinua? Paradigmi e problemi di diritto intertemporale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, p. 1270; FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale, Parte generale*, Bologna, 2006, p. 79; DI MARTINO A., *Successione di norme penali: modifiche strutturali e giudizi di valore*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, p. 533; SEVERINO P., voce *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. giur.*, vol. XXX, Roma, 1993, pp. 5-6; PECORELLA P., *C'è spazio per criteri valutativi nell'abolitio criminis?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2003, p. 1518; AMBROSETTI A.M., *Abolitio criminis e modifica della fattispecie*, Padova, 2004; DEL CORSO S., *Successione di leggi penali*, cit., p. 89 e ss. Per un inquadramento adesivo generale, cfr., GATTA G.L., *Abolitio criminis*, cit., p. 153 ss.

79. PADOVANI T., *Tipicità e successione di leggi penali*, cit., pp. 1374-1375.

80. PADOVANI T., *Tipicità e successione di leggi penali*, cit., p. 1376.

81. Cfr., ROMANO M., *Irretroattività*, cit., p. 1248 ss.

82. In tal senso, DONINI M., *Discontinuità del tipo di illecito e amnistia. Profili costituzionali*, in *Cass. pen.*, 2003, p. 2879; DONINI M., *Abolitio criminis e nuovo falso in bilancio. Struttura e offensività delle false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) dopo il d.lg. 11 aprile 2002, n. 61*, in *Cass. pen.*, 2002, pp. 1273-1274.

83. DONINI M., *Discontinuità del tipo di illecito*, cit., p. 2879. Posizione criticata efficacemente da chi vi intravede una modalità occulta e inaccettabile di elusione delle procedure costituzionali di amnistia, cfr., PULITANÒ D., *Legalità discontinua?*, cit., p. 1304 ss.

84. Così, MUSCO M., *La riformulazione dei reati. Profili di diritto intertemporale*, Milano, 2000, p. 110 ss.

maturazione concettuale della teoria dei rapporti strutturali è approdato a due diverse sfumature: da un lato, si è posta la questione del significato del singolo elemento specializzante, del “peso” dell’elemento rispetto alla fattispecie; dall’altro lato, invece, si sono utilizzate delle considerazioni di tipo sostanziale per selezionare gli elementi da inserire nella sottofattispecie. La prima variante della teoria strutturale utilizza considerazioni di valore in funzione limitativa dell’efficacia del parametro dell’omogeneità strutturale, dovendosi verificare se «l’introduzione di un elemento ulteriore (*nella fattispecie riformata* n.d.a.) esprima un *nuovo* profilo di offesa, prodotto della scelta di attribuire rilevanza ad un elemento che prima non l’aveva». In questo modo, utilizzando la distinzione tra specialità per aggiunta e specialità per specificazione, si sostiene che qualora l’aggiunta fosse legata all’offesa, come è avvenuto nel caso del nesso di causalità per la bancarotta da reato societario, ci sarebbe eterogeneità e, quindi, abolizione del reato<sup>85</sup>. La seconda variante matura della teoria strutturale, invece, si oppone alle critiche di efficacia retroattiva in *malam partem* della nuova fattispecie affermando che «elementi ulteriori rispetto a quelli che fondano la tipicità possono avere rilievo ad altri fini, come presupposto di valutazioni differenziate della gravità del fatto, e di diversi tipi o misure di risposta al reato. Il riferimento a sottofattispecie differenziate, entro la cornice di una fattispecie più generale, ne è una normale modalità di applicazione»<sup>86</sup>.

Come si può notare, le questioni affrontate riguardano il nocciolo del diritto penale, della legalità, della stessa natura, dimensione e concezione della tipicità. E proprio questioni di tale centralità sono state affrontate dalla più matura decisione giurisprudenziale, la sentenza Giordano delle Sezioni unite del 2003, in tema di continuità intertemporale; decisione che ha influenzato in modo determinante le corti che si sono occupate della gestione processuale della riforma dei reati tributari<sup>87</sup>.

Il caso discusso dalle Sezioni unite Giordano concerneva sia la riformulazione delle false comunicazioni sociali che quella della bancarotta da reato societario, per la quale era stata introdotta la necessità di un nesso di causalità tra reato societario e dissesto. Nella decisione, la Corte applica con sapienza il criterio dei rapporti strutturali e decreta la continuità normativa per entrambe le fattispecie intercettate dal caso sotto esame. Il vero nodo, tuttavia, era costituito dalle divergenze interpretative in tema di bancarotta da reato societario: cosa bisognava fare nel caso di una bancarotta da reato societario commessa prima della riforma ma che concretamente mostrasse quel nesso di causalità che solo questa aveva elevato a elemento della fattispecie? La Corte afferma che il nesso causale «se non era richiesto certo non era escluso, e qualche volta formava oggetto di accertamento». Se è presente un rapporto di specialità tra previgente e nuova fattispecie, e così è stato per la bancarotta impropria, la Corte afferma che in mancanza di specifiche indicazioni contrarie si debba decretare la continuità normativa<sup>88</sup>. E non avrebbe senso, afferma la Corte, distinguere tra specialità per specificazione e per aggiunta, ritenendo quest’ultima la prova di un’abolizione. Benché descrittivamente differenti, infatti, funzionalmente avrebbero lo stesso nucleo logico presupposto della continuità, costituito dalla doppia punibilità in astratto.

Alcune affermazioni delle Sezioni unite suscitano più di qualche perplessità, ma non è certo la sede per prenderne nota. Di queste debolezze residue, tuttavia, parte della responsabilità è da attribuire proprio alla giurisprudenza sulla riforma dei reati tributari, o per meglio dire, alle particolari sollecitazioni che la gestione intertemporale del diritto penale tributario ha determinato. Il riferimento è al fatto che tra le eccezioni che

---

85. Cfr., DI MARTINO A., *Successione di norme penali*, cit., p. 533 ss.

86. Si veda, PULITANO D., *Legalità discontinua?*, cit., pp. 1278-1279. Per uno sviluppo di questa impostazione, si rinvia ad ALAGNA R., *Tipicità e riformulazione*, cit., p. 156 ss.

87. Cass., Sez. un. 26 marzo 2003, Giordano, in *Cass. pen.*, 2003, p. 3319.

88. Concordi, tra gli altri, PADOVANI T., *Bancarotta fraudolenta impropria e successione di leggi penali: il bandolo della legalità nella meni delle Sezioni unite*, in *Cass. pen.*, 2003, p. 3332; PULITANO D., *Legalità discontinua?*, cit., p. 1286.

## 2.2

LA “SVOLTA POLITICO  
CRIMINALE” COME ARGOMENTO  
CARATTERIZZANTE LA GESTIONE  
INTERTEMPORALE DEI REATI  
TRIBUTARI

le Sezioni unite Giordano individuano rispetto alla impostazione prima riportata, c'è il ruolo dell'impronta politico-criminale di una riforma. La Corte cede, così, proprio per sollecitazione della giurisprudenza penaltributaria, all'esigenza di valorizzare la visione politico-criminale del legislatore anche quando questa non si armonizza affatto con l'oggettività della normativa introdotta. E accetta, dunque, che ci sia un'abolizione soltanto per il passato quando si possono rintracciare «indici sicuri di una volontà legislativa in tal senso, in mancanza dei quali debba trovare applicazione, senza necessità di ulteriori conferme, la regola del terzo comma dell'art. 2 c.p.»<sup>89</sup>.

Con la riforma del 2000, l'impianto penalistico degli illeciti tributari, ridisegnato solo nel 1982, viene consistentemente mutato. Dopo il fallimento del sistema previgente, lo scopo era di modificare la struttura dei reati tributari, la quale aveva posto una miriade di fattispecie bagatellari a ingolfare il sistema giudiziario. Una razionalizzazione della tutela che espungesse le ipotesi meramente prodromiche, selezionando fatti a offensività più marcata, era indispensabile<sup>90</sup>.

Le due importanti decisioni a Sezioni unite del 2000 hanno una rilevanza che va al di là delle singole questioni di cui si sono occupate. Pochi mesi dopo l'abrogazione dell'ultrattività delle leggi penali finanziarie, la Cassazione ritiene di utilizzare la “svolta politico-criminale”, di cui sono espressione le nuove incriminazioni, per decretare l'abolizione delle fattispecie omogenee previgenti. Come meglio si vedrà, si abolisce il rimprovero per il passato e si continuano a punire gli stessi fatti per il futuro. Alla tradizionale *ultrattività* delle norme penali finanziarie è seguita, così, la *discontinuità* delle fattispecie di reato: il medesimo fatto non è punito quando è stato commesso prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000; è, invece, punito se è stato commesso dopo quella data. Si passa, dunque, da un'applicazione diseguale della legge penale che svantaggiava gli autori di reati tributari, a un'altra applicazione diseguale che avvantaggia soltanto chi ha commesso il fatto prima dell'entrata in vigore della riforma, in una sorta di meccanismo di amnistia occulta. O di nemesi della politica criminale, se si preferisce<sup>91</sup>.

Mentre la prima delle due decisioni a Sezioni unite è condivisibile nel dispositivo, sebbene non per la motivazione, la seconda decisione desta forti perplessità anche dal punto di vista della giustificazione giuridica.

La sentenza Di Mauro del 25 ottobre 2000 affronta la questione del passaggio tra la norma di cui all'art. 4 lettera *d*) della legge n. 429 del 1982, che puniva le condotte di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e la nuova ipotesi fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sancita dall'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000<sup>92</sup>. La decisione Sagone del 13 dicembre 2000, invece, riguarda la riformulazione del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi<sup>93</sup>.

Nel primo caso sottoposto all'esame delle Sezioni unite, gli imputati vengono condannati in appello sia per il delitto di frode fiscale *ex art. 4 lett. d)* che per il reato di cui alla lett. *f)* dello stesso articolo; non solo, dunque, per utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, ma anche per l'indicazione nella dichiarazione dei redditi di componenti negative inesistenti<sup>94</sup>. In rapporto alla nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante l'impiego di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la Corte sostiene la discontinuità per la norma di cui alla lettera *d)* e la continuità per la norma di cui alla lettera *f)* dell'articolo

89. Cass., Sez. un., 26 marzo 2003, Giordano, in *Cass. pen.*, 2003, p. 3318.

90. Cfr., BENCIVENGA F., *Successione di leggi penali e riforma tributaria*, in *Dir. pen. proc.*, 2002, p. 81.

91. Il ragionamento ha, ovviamente, un riscontro empirico che non copre tutte le fattispecie.

92. Cass., Sez. un., 25 ottobre 2000, Di Mauro, in *Foro it.*, 2001, c. 143 ss.

93. Cass., Sez. un., 13 dicembre 2000, Sagone, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2054 ss.

94. Cfr., ARDIA P., *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 413 ss.

4. A fondamento viene sottolineato il mutamento della rotta politico-criminale nella punizione dei reati tributari: da illeciti di pericolo a reati di danno. In particolare, mentre il previgente art. 4 *d*) puniva la mera utilizzazione delle fatture, la nuova fattispecie aggiunge la necessità che i costi siano indicati nella dichiarazione annuale dei redditi<sup>95</sup>.

Quest'ultimo elemento, a detta della Cassazione, non sarebbe un elemento specializzante ma solo eterogeneo. Attraverso queste coordinate si giungerebbe all'identificazione di un diverso bene giuridico: non più la mera trasparenza fiscale, bensì l'interesse alla riscossione della pretesa fiscale. La soluzione è quella della discontinuità normativa.

Si può segnalare già una perplessità di tipo logico-interpretativo sulla decisione: tra le due ipotesi di reato, utilizzazione di documenti per operazioni inesistenti e dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti di tale specie, non ci può essere nessun tipo di successione, semplicemente perché le due fattispecie non possono neanche logicamente essere messe a confronto<sup>96</sup>. Ogni ipotesi di utilizzo di documenti ideologicamente falsi con dolo specifico di evasione è confrontabile con la nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta se, e solo se, c'è stata una dichiarazione che le ha tenute in considerazione. Ovviamente, se la dichiarazione non c'è stata, non sorge nemmeno il presupposto fattuale dell'instaurazione della questione intertemporale, ovvero che due norme succedutesi nel tempo disciplinino lo stesso fatto materiale.

Tuttavia, un'utilizzazione di documenti per operazioni inesistenti a scopo d'evasione fiscale, avvenuta per mezzo di una dichiarazione annuale, integrava, già sotto il vigore della legge del 1982, una fattispecie diversa, e precisamente quella di cui alla lettera *f*) dell'art. 4, cioè l'indicazione nella dichiarazione di elementi negativi di reddito utilizzando documenti ideologicamente falsi. Non c'è, dunque, comunicabilità tra le due ipotesi: il fatto concreto della prima è avvocato *ab origine* da una fattispecie diversa, facendosi salva esclusivamente la sottofattispecie concernente la dichiarazione IVA<sup>97</sup>.

Si può certo dire, come fa la Corte, benché sia discutibile, che i beni sono differenti e che un concorso materiale di reati tutelati sia la trasparenza che la pretesa fiscale materiale; tuttavia, nella prospettiva intertemporale solo una delle due, la seconda, può essere messa in relazione con la nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta<sup>98</sup>.

Qualche settimana dopo la sentenza sulla dichiarazione fraudolenta, le Sezioni unite furono chiamate a decidere la disciplina intertemporale della fattispecie di omessa dichiarazione. Le incriminazioni in relazione sono la previgente di cui all'art. 1 della legge n. 429 del 1982 e la norma successiva di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000. Il dispositivo, la motivazione e il tenore della decisione sono, nonostante il brevissimo lasso di tempo, decisamente mutati.

Le modifiche normative sono note: si passa da un'ipotesi contravvenzionale a una delittuosa, da un dolo generico a un dolo specifico, dalla rilevanza della mera omissione ai fini della punibilità e della quantità d'imponibile evaso solo ai fini della commisurazione della pena, alla rilevanza in funzione della punibilità di un'evasione d'imposta superiore a 150 milioni di lire<sup>99</sup>.

A fronte di due orientamenti contrastanti, la Corte decise per la discontinuità normativa, cioè per l'*abolitio criminis* dell'omessa dichiarazione nella formula previgente<sup>100</sup>.

---

95. Cass. Sez. un., 25 ottobre 2000, Di Mauro, in *Foro it.*, 2001, c. 155.

96. Si veda il lucido commento di MASULLO M.N., *Le questioni intertemporali*, cit., c. 323 ss.

97. La dottrina più avveduta segnala, infatti, che ogni residua incertezza è fugata dall'art. 6 del d.lgs. 74/2000, che esclude la rilevanza a titolo di delitto tentato, per cui il mero inserimento in contabilità non potrebbe mai valere come tentativo di dichiarazione fraudolenta, così, MASULLO M.N., *Le questioni intertemporali*, cit., c. 327. Sulla dichiarazione fraudolenta in materia di IVA, cfr. ARDITO F., *Ancora una problematica in tema di diritto intertemporale: la dichiarazione fraudolenta in materia di IVA*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 509 ss.

98. Si pensi che individua uno stesso bene giuridico anche chi elabora una impostazione formalistica, cfr., MUSCO M., *La riformulazione dei reati tributari*, cit., pp. 473-475.

99. L'imputato aveva omesso di presentare dichiarazione nel 1991 quando avrebbe dovuto indicare, tra gli altri redditi, i proventi di una vendita di uno stabilimento tipografico per circa 6 miliardi e settecento milioni di lire.

100. La Corte, per lo meno nella elaborazione alcuni passaggi argomentativi, ha chiaramente aderito alla posizione di MUSCO M., *La riformulazione dei reati tributari*, cit., pp. 473-475.

La motivazione è fonte di notevoli perplessità. Alla contraddittorietà della sentenza nel caso Di Mauro, che comunque perveniva a una soluzione ragionevole, si somma il fatto che qui è lo stesso dispositivo a suscitare riserve.

La Corte afferma, infatti, che data la modifica radicale della politica criminale in tema di reati tributari e la numerosa serie di elementi di fattispecie mutati, un fatto che prima della riforma avesse superato i 150 milioni di lire d'imposta evasa e che fosse stato accompagnato dal dolo specifico di evasione, sarebbe stato integralmente abolito per il passato anche sebbene ancora punibile per il futuro. *Ad abundantiam*, si rifiuta (esplicitamente e in radice) la possibilità di passare da una norma generale a una speciale, a motivo dell'impossibilità di applicazione per il passato di un elemento introdotto solo successivamente.

Non c'è traccia alcuna, però, di spiegazione di questa posizione. Si disegna un contesto politico criminale dal quale non sembra immediato dedurre la discontinuità normativa. Proprio nel caso dell'omissione di dichiarazione pare azzardato parlare di «abbandono della logica prodromica di tutela penale» e di «svolta politico-criminale», dato che la fattispecie rivela ben poche attitudini prodromiche alla lesione del bene<sup>101</sup>. Non si argomenta sui principi presuntivamente lesi, sull'eventuale impossibilità di formazione della colpevolezza. Ci si limita a segnalare un mutamento d'indirizzo politico-criminale accanto ad alcune difformità, per vero solo nominali, come il dolo specifico, o irrilevanti, come il passaggio da contravvenzione a delitto<sup>102</sup>. Queste sono le ragioni che imporrebbero, secondo la Corte, un'applicazione discontinua della legge penale: solo per il futuro e non per il passato. E tale impostazione verrebbe attuata anche qualora l'imputato avesse realizzato un fatto di notevole gravità oggettiva e soggettiva e superato diversi livelli di gravità preordinati alla commisurazione della pena. Si lascia del tutto, così, l'approccio strutturale, rifacendosi a una mera formalizzazione del dettato legislativo che applica la legge penale in modo irragionevolmente diseguale.

Quest'intenso decennio di pronunce sulla riformulazione del reato rivela alcune costanti: le ipotesi di continuità normativa sono state motivate tramite analisi strutturali. La discontinuità è stata l'effetto di valutazioni sul bene giuridico e sulle modalità di condotta, valutazioni fortemente influenzate da riflessioni politico-criminali orientate da un'intenzione legislativa spesso non adeguatamente tradotta in norme positive. E le interpretazioni fondate sulla «svolta politico-criminale» nascono proprio nella (e dalla) giurisprudenza penaltributaria.

## 2.3

### LA DIVERSE QUESTIONI INTERTEMPORALI DELLE INCRIMINAZIONI TRIBUTARIE: TRA CONTINUITÀ E DISCONTINUITÀ

Delineato il contesto teorico all'interno del quale si muovono le questioni di continuità normativa, ed evidenziate e valutate le peculiarità attribuibili ad alcune vicende legate ai reati tributari, si può passare a una rassegna giurisprudenziale delle singole ipotesi. Le questioni intertemporali del diritto penale tributario italiano (successive alla eliminazione del divieto di retroattività favorevole) hanno avuto, infatti, diverse soluzioni<sup>103</sup>.

Per un primo gruppo di incriminazioni non ci sono mai stati dubbi sulla loro abolizione. Ci si riferisce, ad esempio, ai reati del sostituto di imposta: omessa presentazione della dichiarazione del sostituto, omesso versamento delle ritenute di acconto, falsa indicazione dei percipienti, rilascio di certificati con l'indicazione di somme diverse da quelle percepite. Stesso destino è individuabile per il reato di omessa o irregolare tenuta o conservazione delle scritture contabili, e per il reato di stampa abusiva di falsità di

101. Cfr., BENCIVENGA F., *Successione di leggi penali*, cit., p. 86, il quale sostiene che è la forma più diretta e totale di lesione dell'erario.

102. Cfr., le puntualizzazioni di MASULLO M.N., *Le questioni intertemporali*, cit., cc. 330-331.

103. Cfr., MONGILLO V., *La successione delle leggi penali alla prova del nuovo diritto penale tributario: un bilancio deludente in ordine all'efficacia dei criteri pensati per la materia, parzialmente mitigato dalla condivisibilità dell'orientamento recentemente assunto dalle Sezioni unite*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 418 ss.; SCAROINA E., *Ancora sulla successione delle leggi penali tributarie a seguito dell'abrogazione della L. n. 516 del 1982*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1789 ss.; SANTORIELLO C., *Prime decisioni della Corte di cassazione in tema di successione delle leggi penali tributarie*, in *Giur. it.*, 2001, p. 342.

bolle di accompagnamento e ricevute fiscali. Un secondo gruppo di reati, invece, sono per lo più pacificamente ritenuti in continuità: emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento e distruzione di scritture contabili, sottrazione fraudolenta di imposte alla riscossione. Una terza categoria di reati, infine, ha posto e pone delle questioni più complesse: omessa dichiarazione, reati di frode fiscale concernenti utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, frode in dichiarazione mediante l'utilizzo di documenti falsi diversi dalle fatture e reati di omessa o incompleta fatturazione o annotazione dei corrispettivi<sup>104</sup>.

In una rassegna giurisprudenziale delle incriminazioni vigenti, la prima questione si pone rispetto all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000: dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti. La normativa previgente prevedeva due ipotesi fraudolente legate all'uso di documenti falsi: quella inerente l'inserimento in contabilità e quella relativa all'utilizzazione nella dichiarazione.

Sul tema ci fu un dibattito interno alla Sezione III della Corte di Cassazione sulla continuità con la fattispecie di cui all'art. 4 d) del decreto legge n. 429 del 1982 concernente l'inserimento in contabilità. Un primo gruppo di decisioni segnalava l'abolizione della fattispecie di mera detenzione delle fatture per operazioni inesistenti; lasciando spazio alla continuità, tuttavia, nel caso in cui fosse risultato che il soggetto si era avvalso del documento in una delle dichiarazioni annuali<sup>105</sup>. A questo nutrito gruppo di decisioni, si contrappose, per vero solo apparentemente, una isolata sentenza in cui l'ambivalenza dei concetti utilizzati in motivazione aveva fatto ritenere che si volesse indicare una totale continuità tra le due fattispecie. In particolare, la Corte affermò che per *nozioni di comune esperienza non si utilizzano fatture rilasciate per operazioni inesistenti se non per trasferirle nelle dichiarazioni annuali*<sup>106</sup>. Da qui l'intervento delle Sezioni unite Di Mauro che, come visto, stabilirono l'*abolitio criminis* delle ipotesi sussunte sotto l'art. 4 lettera d) salvo che in concreto non ci fosse stata la contestazione dell'inserimento nella dichiarazione dei redditi e quindi l'integrazione anche dell'art. 4 lettera f) della legge n. 429 del 1982<sup>107</sup>, ipotesi ritenuta sempre in continuità con l'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000<sup>108</sup>.

Tra le questioni postesi successivamente alla pronuncia delle Sezioni unite Di Mauro, la più rilevante fu quella concernente il caso in cui i documenti falsi fossero stati utilizzati nella dichiarazione annuale IVA. L'ipotesi non era contemplata né dalla lettera d) né dalla lettera f) dell'art. 4 del 1982. In alcune sentenze, tuttavia, si ritenne di dover dichiarare una continuità normativa perché la condotta illecita poteva ricondursi allo schema dell'art. 4 lettera f)<sup>109</sup>. In altre, più accorte, decisioni si pose in evidenza, invece, l'impossibilità tecnica di un giudizio di continuità con una fattispecie prima inesistente, dichiarandosi, così, la non punibilità per irretroattività della nuova disposizione<sup>110</sup>. Salvo il caso in cui, nel vigore del precedente impianto normativo, il fatto non fosse stato imputato come truffa aggravata ai danni dello Stato<sup>111</sup>.

104. Cfr., Musco E.-ARDITO F., *Diritto penale*, cit., pp. 26-32; DI AMATO A., *Le linee ispiratrici della riforma*, cit., pp. 321-325.

105. Cfr., Cass. Sez. III, 2 maggio 2000, n. 1808, in *Giur. imp.*, 2000, p. 1094; Cass. Sez. III 23 giugno 2000, n. 10214, in *Giur. imp.*, 2000, p. 1378; Cass., Sez. III, 10 luglio 2000, in *Riv. pen.*, 2001, p. 45; Cass., Sez. III, 31 maggio 2000, in *Guida dir.*, 2000, 33, p. 56.

106. Così, Cass., Sez. III, 27 aprile 2000, n. 6228, in *Fisco*, 2000, p. 8450.

107. A questo punto la questione centrale è diventata quella di individuare casi e modi di contestazione legittima dell'elemento ulteriore; sul punto, si è confrontata ampiamente la giurisprudenza: si vedano i dettagliati riferimenti in SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., pp. 137-138. Ma anche in tema di rilievo delle contestazioni processuali, anche su altre fattispecie, non sono state poche le discordanze: si veda, Cass., Sez. III, 27 giugno 2002 in *Dir. prat. Trib.*, 2003, 171, con nota di SCIELLO A., *Respinto al mittente il tentativo di eludere in tema di reati fiscali il principio costituzionale dell'irretroattività della fattispecie penale incriminatrice*; l'Autore commenta favorevolmente la sentenza che rigetta il ricorso del PM sulla continuità normativa.

108. Cass., Sez. un., 25 ottobre 2000, n. 27, in *Cass. pen.*, 2001, p. 448. Successivamente, le sezioni semplici si sono adeguate al disposto delle Sezioni unite: tra le tante, Cass., Sez. III, 7 novembre 2003, n. 2090, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1820; Cass., Sez. III, 11 giugno 2002, n. 36800, in *Giur. imp.*, 2003, p. 1146; Cass., Sez. III, 4 marzo 2002, in *Giur. imp.*, 2002, p. 491.

109. Cass., Sez. III, 8 marzo 2002, n. 15210, in *Fisco*, 2002, p. 4536; Cass., Sez. III, 22 marzo 2001, in *Fisco*, 2002, p. 4384; Cass. Sez. III, 19 dicembre 2001, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, p. 547; Cass., Sez. III, 29 dicembre 2001, n. 3968, in *Fisco*, 2002, p. 1674.

110. Si veda, per esempio, Cass., Sez. III, 25 ottobre 2007, in *Cass. pen.*, 2008, p. 3431.

111. Cass., Sez. II, 29 gennaio 2004, in *Foro it.*, 2005, II, c. 416; Cass., Sez. III, 28 aprile 2005, n. 33290, in *Il Nuovo Diritto*, 2006, p. 245, con nota di ANDÒ



Composita è anche la rassegna in tema di art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, cioè dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici<sup>112</sup>. La Cassazione ha affermato in più occasioni la continuità tra la nuova normativa e la previgente incriminazioni della frode fiscale, qualora la condotta fraudolenta riveli le caratteristiche della nuova disposizione, in particolare il superamento delle soglie di punibilità<sup>113</sup>. La Suprema Corte, inoltre, decretò la continuità tra la nuova fattispecie di cui all'art. 3 e il testo abrogato dell'art. 4 lettera a) della legge n. 516 del 1982 sull'allegazione alla dichiarazione dei redditi di documenti contraffatti o alterati<sup>114</sup>.

Complesso e articolato anche il percorso interpretativo in tema di dichiarazione infedele, art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000<sup>115</sup>, che ha coinvolto l'art. 1 comma 2 lettera c) della normativa del 1982. Secondo un primo indirizzo giurisprudenziale, l'indicazione delle dichiarazioni annuali di valore complessivo inferiore rispetto a quello effettivo sarebbe in successione di leggi con la previsione dell'art. 4<sup>116</sup>. Secondo un'altra interpretazione, invece, l'introduzione del dolo specifico, l'esclusione della punibilità del tentativo e la nuova soglia di punibilità eliminerebbero la continuità tra le due fattispecie<sup>117</sup>. A seguito delle Sezioni unite Sagone<sup>118</sup>, che tuttavia concernevano il rapporto tra previgente art. 1 comma 1 e nuovo art. 5, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che i motivi di disomogeneità strutturale che avevano fatto propendere per la discontinuità in ordine all'art. 5 fossero integralmente validi anche per la fattispecie di cui all'art. 4, e quindi hanno sancito, sebbene non senza eccezioni<sup>119</sup>, l'abolizione del reato previsto dall'art. 1 comma 2 lettera c)<sup>120</sup>.

Per quanto concerne la fattispecie di omessa dichiarazione, la divaricazione degli orientamenti della terza Sezione ha portato la questione nuovamente alle Sezioni unite<sup>121</sup>. Un primo ordine di decisioni, infatti, aveva sancito la continuità tra la fattispecie di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 e la corrispettiva norma prevista all'art. 1 comma 1 del decreto legge n. 429 del 1982<sup>122</sup>. Continuità che necessitava concretamente dell'accertamento, nel fatto commesso sotto il vigore della norma precedente, del superamento dei nuovi requisiti soglia previsti nel 2000<sup>123</sup>. Un secondo indirizzo, invece, argomentò la discontinuità, e quindi l'abolizione del reato previgente, utilizzando le numerose differenze esistenti tra le fattispecie da porre in raffronto<sup>124</sup>. Aderendo all'ultimo orientamento, le Sezioni unite Sagone segnarono diversi indici di disomogeneità strutturale tra le due norme (dolo specifico, soglia basata sull'imposta evasa, natura delittuosa) e ricorsero anche al criterio della c.d. "svolta politico-criminale", propendendo in definitiva per l'abolizione integrale della previgente ipotesi<sup>125</sup>. Decisione alla quale si adeguò prontamente la giurisprudenza<sup>126</sup>, non senza qualche diversa interpretazione<sup>127</sup>.

---

B., *Successione di leggi penali tributarie nel tempo e rapporto tra frode fiscale e truffa: la Cassazione conferma ancora l'interpretazione delle Sezioni unite?*.

112. Si veda, IORIO A., *Esiste continuità normativa per la dichiarazione fraudolenta mediante «altri artifici»*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2074 ss.

113. Cass., Sez. III, 18 aprile 2002, n. 923, in *Giur. imp.*, 2000, p. 1135; Cass., Sez. III, 21 febbraio 2002, *Riv. giur. trib.*, 2002, p. 819; Cass., Sez. III, 10 aprile 2002, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 11, p. 73.

114. Cass., 25 gennaio 2001, in *Cass. pen.*, 2002, p. 1342; Cass., Sez. III, 10 dicembre 2004, in *Riv. pen.*, 2005, p. 708.

115. Per una rassegna delle posizioni, si veda anche PERINI A., *Alla ricerca di un orientamento giurisprudenziale in materia di successione di norme nel tempo: la dichiarazione infedele tra vecchia e nuova normativa penale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2130 ss.

116. Cass., Sez. III, 24 gennaio 2001, n. 8294, in *Giur. imp.*, 2001, p. 444; Cass., Sez. III, 20 giugno 2000, n. 9805, in *Rass. Trib.*, 2001, p. 261.

117. Cass., Sez. III, 11 gennaio 2001, in *Fisco*, 2001, p. 11658.

118. Cass. Sez. Un., 13 dicembre 2000, n. 35, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2054.

119. Per esempio, Trib. Trento, 2 ottobre 2001, in *Riv. pen.*, 2002, p. 155; Trib. Catania, 15 aprile 2005, in *Riv. pen.*, 2006, p. 81.

120. Trib. Crotone, GIP, 29 ottobre 2001, in *Fisco*, 2002, p. 4216; Trib. Modena, 19 ottobre 2001, in *Foro it.*, 2002, II, c. 656; nella giurisprudenza di legittimità, si veda anche Cass., Sez. III, 17 maggio 2006, in *Fisco*, 2006, p. 6711.

121. In dottrina, anche, VASATURO G., *Ancora sugli effetti dell'abolizione del principio di ultrattività delle leggi penali finanziarie in relazione alla riforma dei reati tributari: prime – divergenti – applicazioni del favor rei nella fattispecie di omessa annotazione dei ricavi nelle scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 257 ss.

122. Cass., Sez. III, 28 aprile 2000, n. 6989, in *Giur. imp.*, 2000, p. 1086.

123. Cass., Sez. III, 17 maggio 2000, n. 1925, in *Rass. trib.*, 2001, p. 243; Cass., Sez. III, 23 ottobre 2000, n. 12616, in *Giur. imp.*, 2001, p. 185.

124. Cass., Sez. III, 5 luglio 2000, in *Riv. pen.*, 2000, p. 1137; Cass., Sez. III, 27 settembre 2000, n. 3104, in *Rass. trib.*, 2001, p. 573; Cass., Sez. III, 3 dicembre 2000, in *Giur. imp.*, 2001, p. 188.

125. Cass., Sez. Un., 13 dicembre 2000, n. 35, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2054.

126. Tra le tante, si ricordano Cass., Sez. III, 23 giugno 2004, n. 28122, in *Giur. imp.*, 2004, p. 1430; Cass., Sez. III, 21 gennaio 2004, in *Giur. imp.*, 2004, p. 213; Cass., Sez. III, 15 ottobre 2003, n. 44166, in *Fisco*, 2004, p. 1430.

127. Cass., Sez. III, 13 luglio 2004, n. 37094, in *Fisco*, 2004, p. 8123; Cass., Sez. III, 16 aprile 2002, n. 22207, in *Fisco*, 2002, p. 5784.

La fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti, invece, avrebbe tratto a sé, almeno secondo la giurisprudenza, le ipotesi già sussunte sotto l'art. 4 lettera *d*) del decreto n. 429 del 1982<sup>128</sup>. A rimanere fuori dalla nuova fattispecie sarebbero state soltanto le ipotesi in cui lo scopo esclusivo fosse stato quello di un vantaggio personale, e ciò perché la nuova incriminazione contempla il fine di consentire l'evasione altrui<sup>129</sup>.

Unanimità si riscontra poi, per identità delle incriminazioni, nell'identificare la continuità tra la previgente fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili, *ex art.* 4 lettera *b*) del decreto 429 del 1982, e l'attuale art. 10 del decreto 74 del 2000<sup>130</sup>. Per la stessa ragione, è stata decretata la continuità tra la fattispecie previgente di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, art. 97 del DPR n. 602 del 1973, e il vigente art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000<sup>131</sup>.

Per l'omesso versamento di ritenute di acconto certificate si deve distinguere tra due periodi: con l'entrata in vigore del decreto 74 del 2000 si è verificata un'integrale abolizione delle ipotesi prima previste all'art. 3 comma 3 del decreto 429. Con il ripensamento legislativo che ha portato all'introduzione, nel 2005, dell'art. 10 *bis* si è dinanzi a una nuova incriminazione che ovviamente non può retroagire<sup>132</sup>.

La nuova fattispecie di cui all'art. 10 *ter*, l'omesso versamento IVA, è una nuova incriminazione e non si posero questioni intertemporali, sebbene in dottrina si sia discusso del termine iniziale per la sua consumazione<sup>133</sup>.

### 3

#### CONSIDERAZIONI FINALI

Con l'abrogazione dell'art. 20 del regio decreto del '29, anche i reati tributari, dunque, sono entrati nella seconda modernità del diritto penale: l'immutabilità di allora è stata sostituita dalla leggerezza e dalla precarietà tipica del tempo attuale della successione delle leggi penali<sup>134</sup>. A differenza di altri momenti di riforma<sup>135</sup>, tuttavia, qui il modello della riformulazione delle fattispecie si è esclusivamente concentrato sulla valorizzazione, a tratti distorsiva, della presunta intenzione del legislatore di indurre una modifica irreversibilmente discontinua rispetto al passato<sup>136</sup>.

In quest'ambito si colloca l'argomento della c.d. «svolta politico-criminale». Argomento utilizzato dalle due decisioni a Sezioni unite del 2000 in tema di riforma dei reati tributari e preso in carico anche dalle Sezioni unite Giordano del 2003, che ha riguardato il falso in bilancio e la bancarotta impropria<sup>137</sup>. Sentenza con cui la Cassazione ha tentato di fare chiarezza sulle questioni intertemporali scaturenti dalla riformulazione dei reati<sup>138</sup>.

Accanto all'utilizzo maturo e consapevole del parametro strutturale, la sentenza Giordano utilizza anche l'argomento della svolta politico-criminale, che indicherebbe l'abolizione soltanto per il passato di fatti che rimangono, invece, punibili per il futuro. Nel fissare delle eccezioni all'applicabilità del parametro strutturale di analisi e disciplina della riformulazione delle fattispecie penali, le Sezioni unite Giordano si riferiscono

128. Tra le varie decisioni: Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 23064; Cass., Sez. III, 21 gennaio 2004, n. 1643, in *Giur. imp.*, 2004, p. 213; Cass., 13 maggio 2004, in *Cass. pen.*, 2005, p. 2357. In tema, anche Corte Cost., 15 marzo 2002, n. 47, in *Giur. imp.*, 2002, p. 735.

129. Cfr., Cass., Sez. III, 26 ottobre 2001, n. 40720, in *Giur. imp.*, 2001, p. 1408; Cass., Sez. III, 5 aprile 2001, n. 13826, in *Boll. trib.*, 2001, p. 1670. In dottrina, SPAGNOLO F., *La riforma dei reati tributari: emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti tra vecchia e nuova normativa penal-tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1792 ss.

130. Cass., Sez. III, 28 maggio 2002, n. 20786, in *Cass. pen.*, 2003, p. 629; Cass., Sez. III, 19 marzo 2001, n. 10873, in *Fisco*, 2001, p. 3522; Cass., Sez. III, 11 gennaio 2001, n. 10876, in *Riv. pen.*, 2001, p. 844.

131. Cass., Sez. III, 27 febbraio 2001, n. 826, in *Fisco*, 2002, p. 1337.

132. Cfr., MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 603.

133. Cfr., SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., p. 317.

134. Cfr., ALAGNA R., *Tipicità e riformulazione del reato*, cit., p. 3 ss.

135. Il riferimento è alla parzialmente diversa gestione della riforma dei reati tributari e dei delitti contro la pubblica amministrazione.

136. Considerazioni stimolanti possono rintracciarsi nella rilettura sociologica che Sennet fa della visione simbolica del tempo di Leach, cfr., SENNET R., *L'uomo flessibile. Le conseguenze del nuovo capitalismo sulla vita personale*, Milano, 2000, p. 47.

137. Cass., Sez. un., 26.03.2003, Giordano, in *Cass. pen.*, 2003, p. 3310.

138. Di esiti equilibrati e convincenti parla PADOVANI T., *Bancarotta fraudolenta impropria*, cit., p. 3329.

precisamente a «indici sicuri di una volontà legislativa in tal senso, in mancanza dei quali debba trovare applicazione, senza necessità di ulteriori conferme, la regola del terzo comma dell'art. 2 c.p.»<sup>139</sup>.

Le argomentazioni della giurisprudenza penaltributaria, inoltre, non hanno soltanto influenzato le decisioni successive ma sono state anche raccolte e rielaborate da autorevole dottrina. Ci si riferisce a quella versione della teoria della continuità del tipo d'illecito che, nell'analisi intertemporale delle fattispecie, accanto allo studio della specialità e alla verifica della permanenza dello stesso bene giuridico, ritiene si debba anche accertare che non vi siano le condizioni di emersione di linee di politica criminale dirette all'abolizione, per il passato, di fatti che rimarrebbero illeciti per il futuro<sup>140</sup>. Una differenziazione, questa, fondata esclusivamente sul tempo del commesso reato e che rischia di interferire, dunque, con la disciplina che la Costituzione impone per la concessione dell'amnistia<sup>141</sup>. Per escludere il rischio di un'amnistia occulta, tale dottrina indica tre condizioni di accesso alla punibilità discontinua: a) la necessità di risolvere questioni specifiche legate alla gestione del passato nel passaggio da una disciplina a un'altra; b) la previsione legislativa di una chiara abolizione riguardante una larga classe di condotte; c) l'incongruità e l'impraticabilità processuale della perseguibilità delle condotte, che sarebbero altrimenti da punire<sup>142</sup>.

L'impressione è, tuttavia, che il criterio introdotto dalla giurisprudenza sui reati tributari, che applica in maniera diseguale la legge penale sul mero fondamento della data di consumazione del delitto, non possa essere accettato; e insieme con esso da abbandonare sarebbe l'intero argomento dell'intenzione discontinuista del legislatore, espresso dal riferimento alla c.d. «svolta politico-criminale». È vero che il legislatore ordinario potendo depenalizzare per il presente e per il futuro è titolare di poteri che, rispetto agli effetti, possono ritenersi incisivi tanto quanto l'applicazione diseguale della legge penale che la Costituzione affida a un procedimento *ad hoc*. Ma non sempre l'ampiezza del potere è certificato di legittimità degli atti. Il legislatore può abolire integralmente, ma non può permettere alla giurisprudenza l'applicazione diseguale di una norma incriminatrice. C'è un limite interno alla legislazione, e quindi all'interpretazione giurisprudenziale; una sorta di frammentarietà delle facoltà legislative, che riserva alle forme previste dalla Costituzione l'applicazione diseguale della legge penale. Una norma che volesse differenziare il trattamento di soggetti che hanno commesso lo stesso fatto in tempi diversi deve essere vagliata anche dalla minoranza parlamentare.

Con quest'ultima recente singolarità del diritto penale tributario, si può affermare che la dimensione temporale della legge penaltributaria abbia vissuto l'alternarsi tra eccezioni legislative e forzature interpretative. Dopo che per circa 70 anni gli autori di questi reati non hanno potuto beneficiare né di retroattività favorevoli né di abolizioni del reato, con le Sezioni unite del 2000, per una sorta di nemesi intertemporale, si è accordata un'abolizione soltanto per il passato di fatti che saranno puniti nuovamente in futuro. Parrebbe, così, che il diritto penale tributario non riesca a trovare un ritmo ordinario di applicazione, vivendo perennemente il tempo di qualche particolarismo.

---

139. Attuale quarto comma dell'art. 2 del codice penale.

140. DONINI M., *Discontinuità del tipo di illecito*, cit., p. 2879.

141. Cfr., le critiche di PULITANÒ D., *Legalità discontinua?*, cit., pp. 1304-1305. Possibilista, invece, PADOVANI T., *Bancarotta fraudolenta impropria*, cit., p. 3331.

142. Cfr., DONINI M., *Discontinuità del tipo di illecito*, cit., pp. 2880-2881.