



## **LA DIFESA TRIBUTARIA: DAL PROCESSO TRIBUTARIO AL PROCESSO PENALE TRIBUTARIO**

---



**CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO**  
**CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL**  
**CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW**

## **LA SPECIALITÀ TRA SANZIONI TRIBUTARIE E PENALI- TRIBUTARIE: IL PRINCIPIO SENZA QUALITÀ**

Avv. Alex Ingrassia

Partner Affirm – Penalisti Associati

Abilitato alle Funzioni di Professore di  
diritto penale



Il principio  
di specialità:  
tante  
declinazioni,  
identica  
anima



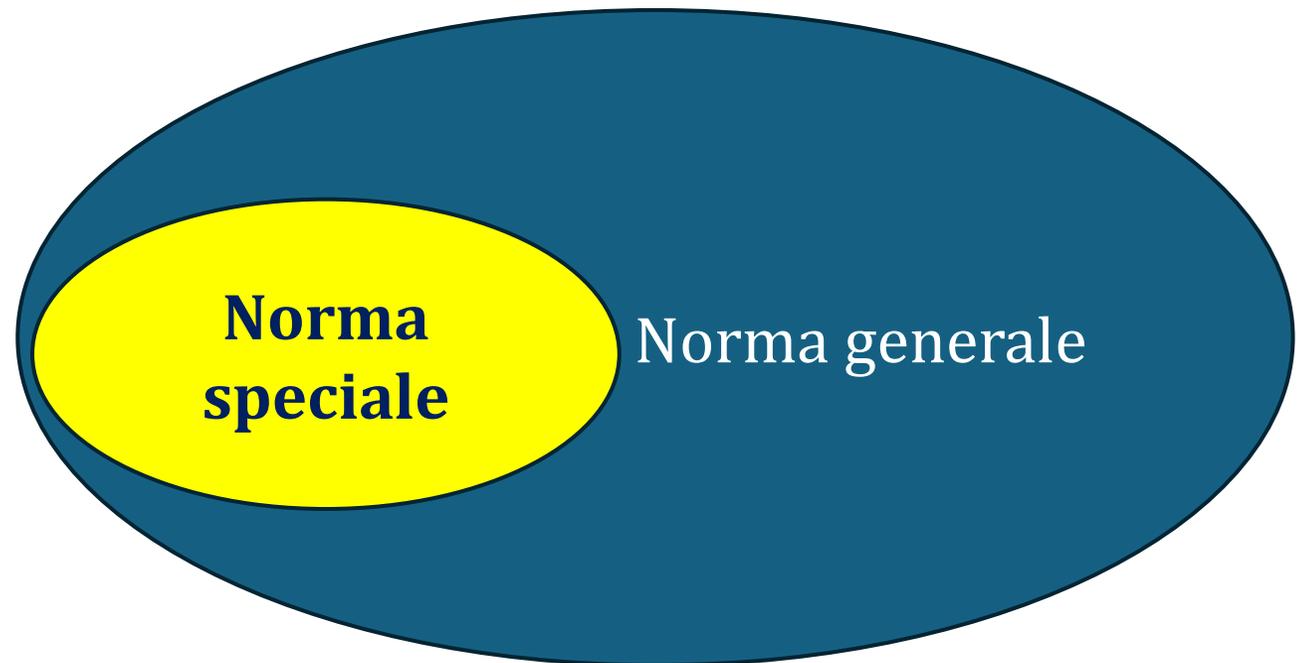
**Art. 15 c.p.** = rapporto tra reati

**Art. 9 l. 689/81:** rapporto tra reati  
e sanzioni amministrative +  
rapporto tra sanzioni  
amministrative

**Art. 19 d.lgs. 74/2000:** specifico  
per la materia tributaria-penale  
tributari

# Il principio teorico: la specialità unilaterale

*«una determinata norma  
incriminatrice (speciale) presenta  
in sé tutti gli elementi costitutivi  
di un'altra (generale), oltre a  
quelli caratteristici della  
specializzazione»*



# Il *'senso della possibilità'*

Dal **2000** le **SSUU** sono intervenute **17 volte** per giudicare se tra reati o tra un reato e un illecito amministrativo vi fosse un **concorso apparente!**

**Formale adesione** al principio di specialità unilaterale

In realtà **ogni caso una sua decisione**

Gravi problemi di prevedibilità del precetto

---



Il principio di  
specialità tra  
diritto penale  
comune e  
penale-  
tributario



Quando **più leggi penali** o più disposizioni della medesima legge penale regolano la **stessa materia**, la legge o la disposizione di legge **speciale deroga** alla legge o alla disposizione di legge **generale**, salvo che sia altrimenti stabilito

La specialità  
come strumento  
di regolazione  
di confini:  
il perimetro  
esterno

Il d.lgs. 74/2000 è **esclusivista forzato** del diritto penale tributario = **SSUU Giordano** (1235/2011)

È configurabile un **rapporto di specialità** tra le fattispecie penali tributarie in materia di **frode fiscale** (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 74/2000) ed il **delitto di truffa** aggravata ai danni dello Stato (art. 640, c. II, n. 1, c.p.), in **quanto qualsiasi condotta fraudolenta** diretta alla **evasione fiscale esaurisce** il proprio **disvalore** penale all'interno del quadro delineato dalla **normativa speciale**, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni

La specialità  
come strumento  
di regolazione  
di confini:  
il perimetro  
esterno

Il d.lgs. 74/2000 è esclusivista forzato del  
diritto penale tributario = **Libertone**

**Cass. Pen. 22191/2014**

**Integra** il reato di cui all'art. **10 quater**  
D.Lgs. 74/2000, e **non quello di truffa**  
**aggravata**, il comportamento fraudolento di  
porre in compensazione, ex art. 17 D.Lgs. n.  
241 del 1997, partite debitorie in favore del  
Fisco con crediti inesistenti, sussistendo tra  
le fattispecie un rapporto di **specialità**  
**unilaterale**.

# Verso la crisi dell'*esclusiva forzata*?

Il curioso caso della rilevanza penale del c.d. **Superbonus**

Ipotesi: cessione del credito inesistente al terzo di buona fede

- *10-quater* d.lgs. 74/2000 (48 c.p.) = indebita compensazione
    - *316-ter* c.p. = indebita percezione di erogazioni pubbliche
      - 640, c. II, n. 1 c.p. = truffa aggravata ai danni dello Stato
  - *640-bis* c.p. = truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche
-



Il principio  
di specialità  
nel sistema  
penale-  
tributario

Quando uno **stesso fatto** è **punito** da una **fattispecie penale-tributaria** e da una disposizione che prevede una **sanzione amministrativa**, si applica la **disposizione speciale**

**Permane la responsabilità amministrativa del contribuente se:**

- **Ente**
- È la stessa **persona fisica**, in caso di archiviazione o assoluzione per irrilevanza penale del fatto

# La specialità come strumento di regolazione di confini: il perimetro interno

Norma incriminatrice	Illecito amministrativo	Specialità/concorso di sanzioni
Delitti dichiarativi commissivi (art. 2, 3, 4 d.lgs. 74/00)	Infedele dichiarazione: (art. 1, c. II, 471/97)	<b>Speciale reato:</b> condotta + soglia di punibilità (solo 3 e 4) + dolo
Omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. 74/00)	Omessa dichiarazione (art. 1, c. I, 471/97)	<b>Speciale reato:</b> Soglia di punibilità + dolo
Emissione f.o.i. (art. 8 d.lgs. 74/00)	Violazione obblighi documentazione (art. 6, c. I, 471/97)	<b>Speciale reato:</b> Condotta + dolo specifico
Occultamento/ distruzione doc. cont. (art. 10 d.lgs. 74/00)	Violazione conservazione (art. 9, c. I-II, 471/97)	<b>Speciale reato:</b> Condotta + dolo

# La specialità come strumento di regolazione di confini: il perimetro interno

Norma incriminatrice	Illecito amministrativo	Specialità/concorso di sanzioni
Delitti di omesso pagamento (art. 10- <i>bis</i> e 10- <i>ter</i> )	Omesso versamento: (art. 13, c. I, 471/97)	<b>Concorso di sanzioni:</b> Progressione tra illeciti (SSUU)
Indebita compensazione (art. 10- <i>quater</i> d.lgs. 74/00)	Omessa versamento (art. 13, c. I-V, 471/97)	<b>Tema aperto</b>
Sottrazione fraudolenta pagamento imposte (art. 11, d.lgs. 74/00)	Omesso versamento: (art. 13, c. I, 471/97)	<b>Concorso di sanzioni:</b> Specialità reciproca



# Un principio senza qualità?

## Rispetto ai delitti dichiarativi

**Travolto il principio** dalla **dimensione riscossiva** del sistema

Non punibilità + attenuanti + accesso al patteggiamento

Per ottenere i 'vantaggi' in termini di pena (o addirittura la non punibilità) serve il pagamento dell'imposta + interessi + **sanzioni amministrative**

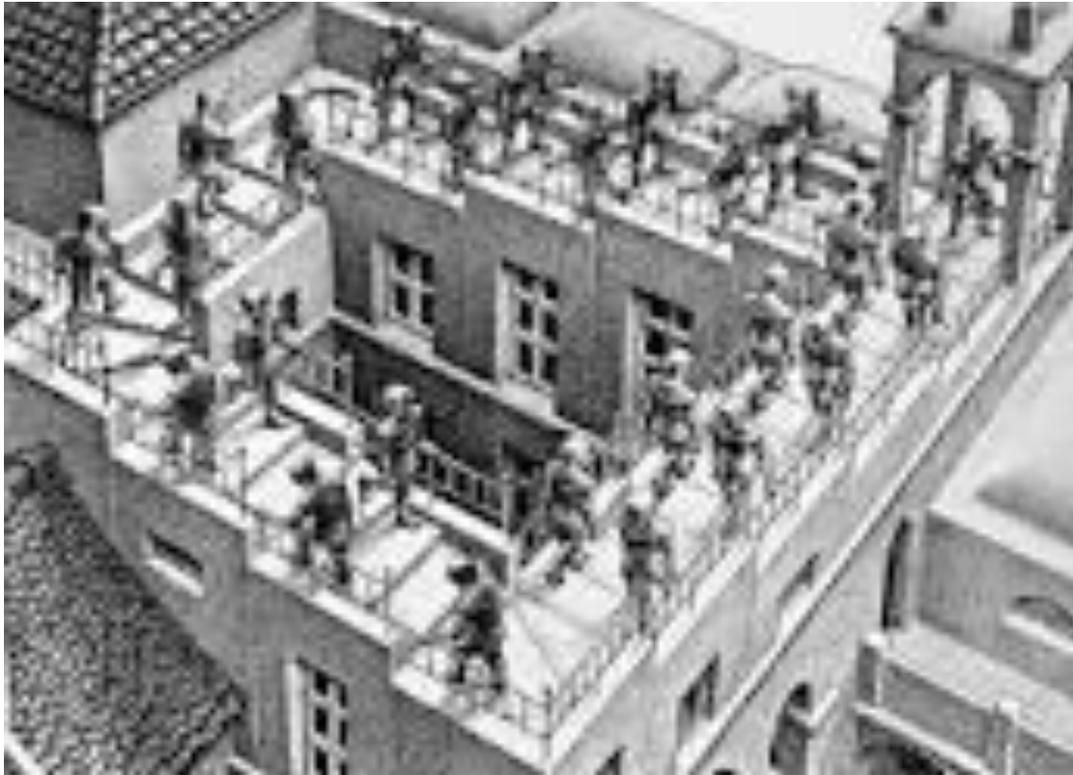
---

# Il paradosso dell'elusione

Mocali = Cass. pen. 40272/2015

Rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)

# Il paradosso dell'elusione



Mythos = Cass. pen. 36859/2013  
**il principio di specialità di cui all'art. 19 D.Lgs. 74/2000 impone l'irrilevanza penale delle condotte elusive**, stante la specialità delle specifiche disposizioni tributarie che disciplinano partitamente le singole operazioni.

# Un principio senza qualità?

## Rispetto agli omessi versamenti

**SSUU Favellato - 37425/2013 - 10-bis 74/2000**

Il reato di omesso versamento di ritenute certificate, che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad euro cinquantamila delle ritenute (...), **non** si pone in **rapporto di specialità** ma di **progressione illecita** con l'art. 13, comma primo, D.Lgs. n. 471/97, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al **trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni.**

---

# Un principio senza qualità?

## Rispetto agli omessi versamenti

**SSUU Romano - 37424/2013 - 10-ter 74/2000**

il reato di omesso versamento dell'IVA, che si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo, **non** si pone in rapporto di **specialità** ma di **progressione illecita** con l'art. 13, comma primo, D.Lgs. n. 471/97, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico dell'imposta entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA, con la conseguenza che al **trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni**

---

# Il paradosso della crisi di liquidità

Cass. pen. 18501/15 – 8611/22

*«non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato **con-causato** dai mancati accantonamenti e dal **mancato pagamento** alla **singole scadenze mensili** e dunque da una **situazione di illegittimità**»*



---

## Un libro incompiuto...

**...e una storia ancora da scrivere:**

Quali rapporti tra l'illecito amministrativo tributario e la responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001?

Se la specialità è *senza qualità*, il divieto di *bis in idem* potrà fare la differenza o sarà un novello Don Chisciotte, 'cavaliere coraggioso' fino al triste ritorno alla realtà?



CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO  
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL  
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Vi ringrazio per l'ascolto

Avv. Alex Ingrassia

Partner Affirm – Penalisti Associati

Abilitato alle Funzioni di Professore di diritto penale

Affirm  
PENALISTI  
ASSOCIATI