



## SANATORIE FISCALI

*Esclusione per conoscenza dell'esercizio dell'azione penale  
(Corte costituzionale, ord. 12 aprile 2005 n. 155)*

*Documento n. 16 del 9 maggio 2005*

**CIRCOLARE**

## INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
<b>1. Il quadro normativo delle cause ostative a carattere penale delle sanatorie fiscali 2002</b>	“	2
<i>Articolo 7</i>	“	2
<i>Articolo 8</i>	“	2
<i>Articolo 9</i>	“	3
<i>Articolo 15</i>	“	3
<b>2. Il momento della formale conoscenza dell’esercizio dell’azione penale</b>	“	4
<b>3. L’intervento della Corte costituzionale</b>	“	6
3.1 <i>I casi prospettati dai giudici di merito</i>	“	6
3.2 <i>La soluzione adottata</i>	“	6
<b>4. Conclusioni</b>	“	7

## Premessa

*Una recente ordinanza della Corte costituzionale<sup>1</sup> ha riportato l'attenzione sulle cause ostantive alle sanatorie fiscali introdotte con la legge finanziaria 2003<sup>2</sup>. Taluni giudici di merito infatti avevano prospettato una possibile violazione del principio di eguaglianza delle disposizioni che impedivano l'accesso ai benefici del condono ai contribuenti che avessero avuto "formale conoscenza" dell'esercizio dell'azione penale prima della presentazione della dichiarazione di condono.*

*La Corte costituzionale non ha condiviso i prospettati dubbi di costituzionalità e ha confermato la compatibilità con il principio di eguaglianza delle cause ostantive al condono legate alla formale conoscenza dell'azione penale.*

---

<sup>1</sup> Ordinanza 12 aprile 2005 n. 155 (disponibile su [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)).

<sup>2</sup> Legge 27 dicembre 2002 n. 289.

## 1. Il quadro normativo delle cause ostative a carattere penale delle sanatorie fiscali 2002

Nel disciplinare il condono ex legge 27 dicembre 2002 n. 289, il legislatore ha stabilito l'esclusione dal beneficio delle definizioni agevolate per i contribuenti che avessero avuto formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale prima della presentazione della dichiarazione di condono, ovvero del perfezionamento dello stesso condono.

Le norme che fanno riferimento a tale causa ostativa sono:

- l'articolo 7, relativo alla definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione;
- l'articolo 8, concernente l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi;
- l'articolo 9, relativo alla definizione automatica per gli anni pregressi;
- l'articolo 15, concernente la definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione.

Più precisamente le disposizioni interessate sono le seguenti.

### *Articolo 7*

Secondo il **comma 3, lett. d)**<sup>3</sup>, la definizione automatica ivi prevista è esclusa per i contribuenti *“nei cui riguardi è stata esercitata l'azione penale per i reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di definizione automatica”*.

### *Articolo 8*

Quest'articolo prende in considerazione la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale in due distinte disposizioni.

In primo luogo, il **comma 6, lett. c)**<sup>4</sup>, stabilisce: *“l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché per i reati previsti dagli articoli 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-bis e 492 del codice penale, nonché dagli articoli 2621, 2622 e 2623 del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. L'esclusione ... non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale*

---

<sup>3</sup> Lettera così sostituita dall'articolo 5-bis, comma 1, lett. a), n. 1.2), del D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003 n. 27 (in vigore dal 23 febbraio 2003). L'originaria formulazione della richiamata lettera d) stabiliva l'esclusione dalla definizione automatica del contribuente *“nei cui riguardi è stato avviato procedimento penale per i reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, di cui il contribuente ha formale conoscenza”*.

<sup>4</sup> Lettera così sostituita dall'articolo 5-bis, comma 1, lett. b), n. 5.2), D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003 n. 27, in vigore dal 23 febbraio 2003. L'originaria versione dell'articolo 8, comma 6, stabiliva: *“c) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74; d) l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati previsti dagli articoli 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-bis e 492 del codice penale, nonché dagli articoli 2621, 2622 e 2623 del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i reati di cui alla lettera c), ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. L'esclusione di cui alla presente lettera non si applica ai procedimenti in corso”*.

*il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa*". In secondo luogo, il **comma 10, lett. b)**<sup>5</sup>, prevede l'inapplicabilità dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi nel caso in cui *"è stata esercitata l'azione penale per gli illeciti indicati nella lettera c) del comma 6 dello stesso articolo 8, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa"*.

### **Articolo 9**

Secondo il **comma 10, lett. c)**<sup>6</sup>, *"l'esclusione della punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché per i reati previsti dagli articoli 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-bis e 492 del codice penale, nonché dagli articoli 2621, 2622 e 2623 del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria; i predetti effetti, limitatamente ai reati previsti dal codice penale e dal codice civile, operano a condizione che, ricorrendo le ipotesi di cui all'articolo 14, comma 5, della presente legge si provveda alla regolarizzazione contabile delle attività, anche detenute all'estero, secondo le modalità ivi previste. L'esclusione... non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica"*. Il **comma 14**<sup>7</sup> prevede che le disposizioni del presente articolo non si applicano qualora *"è stata esercitata l'azione penale per gli illeciti di cui alla lettera c) del comma 10, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica"*.

### **Articolo 15**

Secondo il **comma 1, ultimo periodo**<sup>8</sup>, la definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali *"non è ammessa per i soggetti nei cui confronti è stata esercitata l'azione penale per i reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di perfezionamento della definizione"*.

<sup>5</sup> Lettera così sostituita dall'articolo 5-bis, comma 1, lett. b), n. 8.2), D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003 n. 27, in vigore dal 23 febbraio 2003 rispetto alla precedente formulazione *"b) alla data di presentazione della dichiarazione integrativa sia stato già avviato un procedimento penale per gli illeciti di cui alle lettere c) e d) del comma 6, di cui il soggetto che presenta la dichiarazione ha avuto formale conoscenza"*.

<sup>6</sup> Periodo così sostituito dall'art. 5-bis, comma 1, lett. c), n. 7), D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003 n. 27, in vigore dal 23 febbraio 2003 rispetto alla precedente formulazione *"l'esclusione di cui alla presente lettera non si applica ai procedimenti in corso"*.

<sup>7</sup> Lettera così sostituita dall'art. 5-bis, comma 1, lett. c), n. 9.2), D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003 n. 27, in vigore dal 23 febbraio 2003 rispetto alla formulazione precedente *"b) alla data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica di cui al presente articolo sia stato già avviato un procedimento penale per gli illeciti di cui alla lettera c) del comma 10, di cui il soggetto che presenta la dichiarazione ha avuto formale conoscenza"*.

<sup>8</sup> Periodo così sostituito dall'articolo 5-bis, comma 1, lett. i), n. 2), D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003 n. 27, in vigore dal 23 febbraio 2003. La precedente formulazione stabiliva che *"la definizione non è ammessa per i soggetti nei cui confronti sia stato avviato procedimento penale per i reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, di cui il contribuente ha formale conoscenza"*.

## 2. Il momento della formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale.

La rassegna normativa evidenzia la rilevanza dell'individuazione del momento in cui il contribuente ha avuto la "formale conoscenza" dell' "esercizio dell'azione penale"<sup>9</sup>. È da questo, e solo da questo momento che al contribuente-destinatario è precluso l'accesso ai benefici previsti dal condono.

La causa ostativa in esame prevede due distinti requisiti:

- l'avvio dell'azione penale;
- la "formale conoscenza", da parte del contribuente interessato, del procedimento penale in corso.

Sul primo punto, si segnala che, in una prima fase, con riferimento ad una formulazione normativa diversa da quella attuale (la norma si riferiva alla formale conoscenza dell'avvio del procedimento penale), l'Amministrazione aveva specificato, in relazione alla causa ostativa prevista dall'articolo 8, che "la norma preclude l'accesso all'integrazione semplice qualora, alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione ai reati sopra elencati sia stato già avviato un procedimento penale del quale il contribuente interessato abbia avuto formale conoscenza. In proposito, si ricorda che l'avvio del procedimento penale si ha formalmente con l'iscrizione nell'apposito registro, da parte del pubblico ministero, della notizia del reato e del nome della persona alla quale il reato è attribuito (articolo 335 c.p.p.)"<sup>10</sup>. Nella stessa occasione l'Amministrazione aveva precisato che "la formale conoscenza del procedimento penale in corso si realizza normalmente alla data di notifica dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari ai sensi di quanto disposto dall'articolo 415-bis del codice di procedura penale. Considerato tuttavia che in alcuni casi l'indagato può venire a conoscenza formale dell'avvio del procedimento penale prima del termine cui si riferisce il citato articolo 415-bis... deve ritenersi che la conoscenza formale si realizza alla data di notifica di qualsiasi atto da cui espressamente risulti la qualità di indagato"<sup>11</sup>.

La formulazione letterale della previgente norma era particolarmente restrittiva in quanto bastava la "qualità di indagato" per essere esclusi dai benefici del condono. Riconduurre l'esclusione dai benefici del condono alla formale conoscenza dell'avviso della conclusione delle indagini preliminari ex articolo 415-bis c.p.p., voleva dire escludere dal condono anche quei contribuenti nei cui confronti non era stata formulata alcuna incriminazione. Infatti, il destinatario dell'avviso ex articolo 415-bis c.p.p. rimane ancora "un indagato" dei fatti a lui imputati la cui posizione non è stata ancora oggetto del vaglio del giudice dell'udienza preliminare. Si rimetteva così al solo p.m. e alla sua discrezionalità ed iniziativa (basata, in alcuni casi, solo sugli elementi in suo possesso al momento della *notitia criminis*) la possibilità di escludere il contribuente dai benefici del condono.

<sup>9</sup> Come precisato dall'Amministrazione (Circ. n. 7/E del 18 febbraio 2004, par. 3.4.2), "la preclusione opera con esclusivo riguardo ai periodi d'imposta cui si riferiscono i procedimenti".

<sup>10</sup> Circ. n. 3/E del 15 gennaio 2003, par. 2.6.2. Per quanto riguarda la definizione ex articolo 9, il par. 3.4 della richiamata circolare rinvia al precedente par. 2.6.2.

<sup>11</sup> Circ. n. 3/E del 15 gennaio 2003, par. 2.6.2.

Inoltre, va rilevato che, in alcuni casi, il richiamato avviso costituisce l'atto con cui il destinatario, anche per la prima volta, conosce l'esistenza di indagini penali a suo carico e a cui può non seguire alcun esercizio dell'azione penale.

Il testo delle disposizioni concernenti tale causa ostativa è stato modificato dal D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito con modificazioni nella legge 21 febbraio 2003 n. 27<sup>12</sup>, che ha sostituito la formale conoscenza dell'avvio del procedimento penale con la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale<sup>13</sup>. L'Amministrazione ha conseguentemente adeguato la precedente interpretazione con la circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, precisando che *"l'esercizio dell'azione penale è il momento che segna il passaggio della fase preprocessuale delle indagini preliminari (dove la persona è semplicemente "indagata"), alla fase processuale vera e propria, che si svolge dinanzi ad un giudice, nel contraddittorio tra il pubblico ministero e l'imputato"*<sup>14</sup>.

Da ciò è evidente che né la formale conoscenza dell'informazione di garanzia ex articolo 369 c.p.p. (il c.d. avviso di garanzia) né quella dell'avviso della conclusione delle indagini preliminari ex articolo 415-bis c.p.p. precludono l'applicazione dei benefici del condono in quanto il contribuente è ancora "un indagato" e non assume ancora la qualifica di "imputato".

L'"indagato" assume la qualità di "imputato", per esempio, con la richiesta di rinvio a giudizio, di giudizio immediato, di applicazione della pena ex articolo 447, comma 1, c.p.p..

Quanto al requisito della "formale conoscenza" dell'esercizio dell'azione penale previsto dalla legge di condono, esso si realizza quando al destinatario-imputato è notificato<sup>15</sup> l'avviso del giorno, dell'ora e del luogo dell'udienza con la richiesta di rinvio a giudizio formulata dal p.m ex articolo 416 c.p.p. ovvero l'imputazione secondo quanto stabilito nei titoli II, III, IV e V del libro VI del c.p.p.. Tale evento individua il limite ultimo per beneficiare del condono. Solo da questo momento si può ritenere che il contribuente abbia la "formale" conoscenza dell'inizio dell'esercizio dell'azione penale nei suoi confronti.

---

<sup>12</sup> Per le originarie formulazioni delle cause ostative previste dalla legge finanziaria 2003 vedi le precedenti note da 3 a 8.

<sup>13</sup> La Circ. n. 12/E del 21 febbraio 2003 evidenzia che *"ai sensi degli articoli 50 e 405 del codice di procedura penale, quando non deve richiedere l'archiviazione, il pubblico ministero esercita l'azione penale, formulando l'imputazione, secondo le forme previste dal libro VI (articoli 444 e ss. c.p.p.) sui procedimenti speciali, ovvero avanzando richiesta di rinvio a giudizio, ai sensi degli articoli 416 e seguenti"*.

<sup>14</sup> Par. 2.6.4 della richiamata Circ. n. 12/E del 2003.

<sup>15</sup> Il requisito della notifica, oltre ad essere richiesto dal codice di procedura penale (per esempio, si veda l'articolo 419 c.p.p. per quanto riguarda il rinvio a giudizio ex articolo 416 c.p.p.), è richiesto pure dalla richiamata Circ. 12/E del 2003, par. 2.6.4, ove si precisa che *"la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale si realizza .... con la notifica dell'avviso del giorno, dell'ora e del luogo dell'udienza preliminare, ai sensi dell'art. 419 del codice di procedura penale.... con la notifica del decreto che dispone il giudizio immediato, ai sensi dell'art. 456 del codice di procedura penale.... con la notifica del decreto di condanna, ai sensi dell'art. 460 del codice di procedura penale"*. Solo per quanto riguarda l'ipotesi della richiesta di applicazione della pena nel corso delle indagini preliminari, la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale si verifica al momento della presentazione della richiesta date le peculiari caratteristiche del procedimento in questione (in tale senso, la richiamata Circ. n. 12/E del 2003).

### 3. L'intervento della Corte costituzionale

In questo contesto normativo e di prassi amministrativa si colloca l'intervento della Corte costituzionale. La questione sottoposta al vaglio della Corte, pur essendo limitata al giudizio di legittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 10, lett. c), e comma 14, e in relazione agli articoli 3 e 24 Cost., trova indiretta applicazione anche per le altre ipotesi di esclusione previste negli articoli 7, 8 e 15 della stessa legge di condono che richiamano la formale conoscenza dell'inizio dell'esercizio dell'azione penale.

#### 3.1 I casi prospettati dai giudici di merito

L'ordinanza della Corte definisce le questioni promosse da tre diversi giudici (penali) di merito<sup>16</sup> i quali ritenevano discriminatorio come causa ostativa del condono, la formale conoscenza dell'inizio dell'azione penale.

In particolare, i giudici di merito ritenevano che la "formale conoscenza" dell'esercizio dell'azione penale dipendesse da una pluralità di fattori casuali, comprendenti sia situazioni oggettive esterne al soggetto destinatario dell'atto (quali, ad esempio, l'organizzazione degli uffici del pubblico ministero e del giudice per le indagini preliminari, le carenze di organico degli ufficiali giudiziari o le difficoltà di raggiungimento di località isolate), sia "insindacabili e legittime scelte discrezionali" dei soggetti titolari dell'azione penale (come pubblico ministero) ovvero dello stesso giudice dell'udienza preliminare (e dei suoi ausiliari, per esempio il personale di cancelleria), sia situazioni relative allo stesso destinatario, il contribuente-imputato. Tutti questi eventi, secondo i giudici remittenti, possono incidere, accelerandolo o rallentandolo, sul procedimento finalizzato a realizzare tale conoscenza con l'effetto di attribuire un irragionevole vantaggio (il condono) a coloro che avessero posto in essere iniziative dilatorie.

Inoltre, sempre secondo i giudici remittenti, coloro che già sapessero di essere "indagati" si troverebbero a beneficiare di un termine più breve per l'adesione alle definizioni da condono rispetto a quello accordato agli altri contribuenti.

#### 3.2 La soluzione adottata

Con l'ordinanza 12 aprile 2005 n. 155, la Corte costituzionale ha dichiarato la manifesta infondatezza delle censure mosse per la pretesa violazione dell'articolo 3 Cost. al richiamato articolo 9.

La Corte rileva che spetta alla discrezionalità del legislatore individuare l'eventuale causa estintiva di un reato, e stabilire gli effetti e i limiti temporali per la sua operatività in relazione allo stato dell'esercizio dell'azione penale.

Fissare il limite preclusivo di tale esimente alla "formale conoscenza" dell'inizio

---

<sup>16</sup>Le ordinanze di remissione alla Corte costituzionale sono: ordinanza del Tribunale di Venezia, sez. distaccata di Chioggia, 23 giugno 2004; ordinanza del Tribunale di Modena, 8 gennaio 2004; e ordinanza del Tribunale di Cagliari, 2 luglio 2003 (disponibili su Banca Dati Big-Iposa).

dell'azione penale, secondo la Corte, ha una sua ragionevolezza in quanto tale scelta è espressione dell'intento del legislatore di negare la possibilità di una sottrazione "a basso costo" alla responsabilità penale, per coloro che abbiano commesso reati non soltanto già scoperti dall'autorità giudiziaria, ma in ordine ai quali siano stati altresì già acquisiti elementi sufficienti a giustificare l'esercizio dell'azione penale con l'instaurazione della fase processuale. Ciò, osserva la Corte, è in linea con la concezione del condono tributario come beneficio applicabile solo a contribuenti che non versino in situazioni già "compromesse" sul piano dell'accertamento.

Per quanto riguarda le discriminazioni evidenziate dai giudici di merito, la Corte ha rilevato che esse si risolvono in disparità di mero fatto in quanto sono legate al gioco di molteplici fattori che possono rendere più o meno celere, in singoli casi concreti, l'esercizio dell'azione penale e la sua formale comunicazione al contribuente. Pertanto, come tali sono inidonee a fondare un giudizio di violazione del principio di eguaglianza per costante giurisprudenza della Corte costituzionale<sup>17</sup>.

#### 4. Conclusioni

La pronuncia della Corte nulla aggiunge alla posizione fatta propria dall'Amministrazione in sede di precisazioni delle istruzioni al condono a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 282 del 2000.

Pertanto, non potrà avvalersi del condono il contribuente che abbia avuto la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale:

- nel caso in cui il pubblico ministero abbia formulato richiesta di rinvio a giudizio, *con la notifica dell'avviso del giorno, dell'ora e del luogo dell'udienza preliminare, ai sensi dell'articolo 419 c.p.p.*;
- qualora il pubblico ministero abbia trasmesso richiesta di giudizio immediato, *con la notifica del decreto che dispone il giudizio immediato, ai sensi dell'articolo 456 c.p.p.*;
- ove il pubblico ministero abbia presentato richiesta di emissione del decreto penale di condanna e questa sia stata accolta dal giudice, *con la notifica del decreto di condanna, ai sensi dell'articolo 460 c.p.p.*;
- nel caso in cui, nel corso delle indagini preliminari, sia stata avanzata al giudice richiesta di applicazione della pena a norma dell'articolo 447, comma 1, c.p.p. *al momento della presentazione della richiesta stessa.*

Potrà, invece, usufruire del condono il contribuente-indagato che si sia visto recapitare l'informazione di garanzia ex articolo 369 c.p.p. (il c.d. avviso di garanzia) ovvero l'avviso di conclusione delle indagini preliminari ex articolo 415-bis c.p.p..

---

<sup>17</sup> Cfr. le ordinanze nn. 173 del 2003, 311 del 2002 e 481 del 2002.