SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR SUL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

I rapporti tra il sistema penale e il sistema tributario– 29 aprile 2021

LIVIA SALVINI

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

I RAPPORTI TRA IL SISTEMA PENALE ED IL SISTEMA TRIBUTARIO

- Nelle tre disposizioni che disciplinano nel d.lgs. 74/2000 (artt. 19, 20 e 21) i rapporti tra il sistema sanzionatorio penale e quello tributario si prevede:
  - che non possano essere applicate sia la sanzione amministrativa che quella penale "per lo stesso fatto", e che si applichi quindi la disposizione "speciale" (c.d. principio di "specialità");
  - che, in attuazione del principio di specialità, il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa si svolga nei modi e nei tempi ordinariamente previsti dalle norme fiscali e che solo la riscossione coattiva della sanzione resti sospesa fino all'esito definitivo del giudizio penale;
  - che i procedimenti e i processi tributari inizino e si svolgano indipendentemente da quelli penali (c.d. principio del "doppio binario", che si completa con analoghe disposizioni dal versante penale – artt. 3 e 479 c.p.p.).
- Sia il principio di specialità che quello del doppio binario hanno da tempo mostrato le loro criticità ed i loro limiti.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

IL PRINCIPIO DI SPECIALITA'

- Concetto di "stesso fatto": medesima condotta non in concreto, ma in base all'astratta fattispecie normativa. Ovviamente la medesima condotta deve essere imputabile al medesimo agente: non è dunque configurabile un rapporto di specialità tra la sanzione amministrativa irrogabile ad una società e la sanzione penale irrogabile al suo rappresentante o ad altra persona fisica cui il reato è ascrivibile.
- Di norma è speciale la fattispecie penale, per cui è la sanzione amministrativa ad essere recessiva rispetto a quella penale. Esempi:
  - il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 Decreto) è speciale rispetto alla violazione di infedele dichiarazione di cui all'art. 1 comma 3 d.lgs. n. 471/1997 ai fini delle imposte sui redditi e di cui all'art. 5 comma 4 d.lgs. cit. ai fini IVA, per le modalità della condotta e il dolo specifico;

- per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), agli elementi specializzanti rispetto alle indicate violazioni amministrative deve aggiungersi la (doppia) soglia quantitativa (imposta evasa e ricavi sottratti all'imposizione) di rilevanza penale;
- per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) rilevano come elementi specializzanti rispetto alle violazioni amministrative di infedele dichiarazione (artt. 1 comma 2, e 5 comma 4, cit.) il dolo specifico e le soglie.

❖ Fanno eccezione i casi in cui la Cassazione ha ritenuto che tra fattispecie amministrativa e fattispecie penale esiste un concorso effettivo e non apparente di norme ed ha quindi configurato una "progressione criminosa" che rende applicabili ambedue i tipi di sanzione. Si tratta dei reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di IVA e di indebita compensazione di imposte (artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*).

❖ Il legislatore ha cercato di ovviare alle criticità del sistema con il d.lgs. n. 158/2015, da un lato innalzando le soglie di punibilità per creare una più precisa graduazione tra le fattispecie punite con la sola sanzione amministrativa e quelle sanzionate anche sotto il profilo penale e, dall'altro, prevedendo l'estinzione di tali reati *ex* art. 13 mediante il pagamento di imposte e sanzioni.

IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM*

- Proprio con riferimento a queste ipotesi di doppia sanzione si è posta in concreto la questione della violazione del principio del *ne bis in idem* quando per uno stesso fatto (inteso in senso sostanziale) sono irrogate due sanzioni, una amministrativa e una penale.
- Si tratta di una questione su cui sono stati scritti fiumi di inchiostro che ha tuttavia ormai una rilevanza assai limitata.
- Innanzitutto va fatta anche qui, come per il principio di specialità, un'importante precisazione, che spesso viene sottintesa quando si parla di questo tema. Affinché si possa configurare una possibile violazione del *ne bis in idem* è necessario che il soggetto al quale vengono irrogate due sanzioni, una penale ed una amministrativa (*bis in idem* sostanziale), e che perciò è sottoposto a due procedimenti, uno penale ed uno amministrativo (*bis in idem* processuale), sia lo stesso. Il che <u>non accade</u> quando il contribuente è una società (diverso ed ulteriore è il caso in cui in capo alla società alla sanzione amministrativa si cumuli la sanzione *ex* legge 231 – ma di ciò parleremo nel prossimo *webinar*, il 26 maggio).

- In estrema sintesi, sul tema si può dire che a seguito di molteplici interventi della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, della Corte di Giustizia UE e della Corte Costituzionale, la portata del divieto del *ne bis in idem* – ovviamente nei casi in cui si potrebbe violare questo divieto, cioè nei confronti di contribuenti persone fisiche – sembra limitata al solo profilo processuale ed ai soli casi di macroscopica dilatazione temporale dei due procedimenti, penale e tributario.
- Sotto il profilo sostanziale, pare invece ancora aperta la strada della valutazione, da parte del giudice, della complessiva afflittività della pena, anche se il generale atteggiamento non favorevole della giurisprudenza alla tutela del *ne bis in idem* rende tale strada concretamente praticabile solo nei casi di manifesta sproporzione rispetto alla gravità del fatto sanzionato.

LA SOSPENSIONE DELLA ESEGUIBILITA' DELLA SANZIONE AMMINISTRATIVA

- Come si è accennato, l'art. 21 Decreto, quanto al coordinamento tra il procedimento e il processo tributari ed il processo penale relativamente alle sanzioni per le quali opera il principio di specialità, prevede che la sanzione amministrativa venga comunque irrogata dagli uffici fiscali, anche se sia stata inoltrata notizia di reato all'A.G. penale.
- Il contribuente che intende opporsi deve quindi impugnare l'atto di irrogazione dinanzi la commissione tributaria. Si noti, al riguardo, che non costituisce un valido motivo di impugnazione il fatto che sia pendente un procedimento penale per gli stessi fatti: l'atto dovrà essere impugnato per suoi vizi di rito o di merito. Questo fatto costituisce invece un valido motivo di opposizione agli atti di esecuzione della sanzione (iscrizione a ruolo, iscrizione di ipoteca, fermo amministrativo, atti esecutivi).
- Ove, all'esito del giudizio tributario, la sanzione venga confermata, ed il procedimento penale sia ancora in corso la sua esecuzione (cioè i termini per la riscossione) resta sospesa finché la cancelleria penale comunica all'ufficio fiscale la sentenza o il provvedimento di archiviazione ed essa diviene ineseguibile se vi è stata condanna in sede penale.

- La sanzione amministrativa definitivamente dovuta diviene invece eseguibile se il procedimento penale si conclude con una archiviazione o una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto (rientrano tra queste ultime quelle che accertano la mancanza del dolo specifico e la non ascrivibilità della condotta all'imputato).
- Da segnalare sul tema la recente Cass. 21694/2020 per la quale "*l'intervenuta decisione penale favorevole, pur con la formula 'il fatto non sussiste', non può comportare la sopravvenuta improseguibilità del giudizio di accertamento dell'illecito tributario*".

IL PRINCIPIO DEL DOPPIO BINARIO

- Il principio del doppio binario, per il quale il procedimento ed il processo tributari da un lato ed il procedimento penale dall'altro, aventi ad oggetto i medesimi fatti, scorrono su due linee parallele senza mai incontrarsi, è senz'altro il principio di più complessa e critica applicazione di tutto il sistema penale tributario. Ed infatti, in realtà, da un lato appare difficile – perlomeno ad uno sguardo non tecnico – comprendere il motivo per cui l'esito del giudizio tributario possa essere radicalmente opposto a quello del giudizio penale (a meno che, naturalmente, questo si concluda con un'assoluzione o altro provvedimento favorevole all'imputato per carenza dell'elemento soggettivo); dall'altro, vi sono in realtà molti punti di contatto tra i due "binari", così da rendere particolarmente rischioso ed accidentato il percorso del treno che si trovi a percorrerli.
- Non si deve però dimenticare che:
  - il sistema della "pregiudiziale tributaria" in vigore fino al 1982 non aveva affatto dato buona prova di sé ed anzi aveva dato luogo a dubbi di legittimità costituzionale perché subordinava l'inizio del procedimento penale alla conclusione del processo tributario per assicurare una concordanza di risultati;
  - l'art. 479 c.p.p. che è il *pendant* penale dell'art. 20 Decreto preclude che la sentenza del giudice tributario possa fare stato nel processo penale in quanto nel processo tributario vigono limitazioni alla prova incompatibili con le garanzie del processo penale;

- più in generale, le norme tributarie in materia di accertamento consentono l'uso di presunzioni che non trovano – o non dovrebbero trovare – applicazione in ambito penale.

❖ Per effetto del principio in esame il giudicato penale non ha efficacia nel giudizio tributario e viceversa. Ciò non esclude, tuttavia, che il giudicato formatosi in uno dei processi possa influenzare, nell'altro, il libero convincimento del giudice. Naturalmente, dovranno essere posti in luce, per un'efficace difesa, gli elementi rivenienti dal giudicato che possono essere utilmente valutati nel giudizio in corso: si tratterà di norma di elementi di carattere oggettivo e di fatto.

❖ Come ho accennato, il principio del doppio binario non esclude rilevanti intersezioni tra i due procedimenti: ad esse sono dedicate le due relazioni che seguono e che hanno ad oggetto la circolazione probatoria tra il procedimento penale a quello tributario e viceversa.

CONTATTI

ROMA
Piazza Venezia, 11
00187 Roma
roma@salviniesoci.it
Tel. (+39) 06 83753001

MILANO
Foro Buonaparte, 12
20121 Milano
milano@salviniesoci.it
Tel. (+39) 02 82990010

WWW.SALVINIESOCI.IT