

La circolare tributaria n. 43/2016

Rapporto tra procedimento penale e procedimento tributario

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Rimane ancora aperto il dibattito sul rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo aventi a oggetto violazioni di disposizioni tributarie idonee ad assumere rilevanza anche sotto il profilo penalistico. Il sistema del “doppio binario” pensato dal nostro Legislatore, che ne presuppone il parallelo svolgimento, sembra ormai vacillare a fronte degli orientamenti espressi dalla Corte Edu. Dall’analisi delle argomentazioni esposte dalla Corte Edu viene in evidenza l’irrimediabile incompatibilità delle soluzioni sanzionatorie previste dall’ordinamento interno con il principio generale del “ne bis in idem”, rendendosi necessario procedere a una revisione dell’intero sistema sanzionatorio amministrativo e penale.

Introduzione

Una problematica tuttora irrisolta riguarda il rapporto tra il procedimento penale e il procedimento tributario instaurati sui medesimi fatti commessi dal contribuente in violazione delle disposizioni fiscali passibili di ingenerare conseguenze anche in sede penale.

Il Legislatore inizia a occuparsi della tematica già con la L. 4/1929 (“Norme generale per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”) ove nell’[articolo 21](#), comma 4 si prevedeva che “per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia”.

Con tale disposizione veniva così introdotto l’istituto della “pregiudiziale tributaria” che imponeva al giudice penale di attendere l’esito dell’accertamento svolto in sede tributaria prima di avviare il procedimento penale sulle stesse condotte contestate dall’Amministrazione finanziaria. La scelta operata dal Legislatore poteva vantare da un lato il pregio di sottoporre al giudice penale solo le evasioni effettivamente compiute e accertate dal giudice tributario, dall’altro lato comportava irrimediabilmente un dilazionamento dei tempi d’inizio del processo penale con notevole aggravio della posizione del contribuente costretto a sopportare le lungaggini degli adempimenti processuali.

Con la riforma degli anni ‘80 (L. 516/1982 c.d. “manette agli evasori”) nella prospettiva tesa a rafforzare il regime repressivo verso le condotte tenute in violazione delle disposizioni tributarie, si sceglieva di

abrogare il meccanismo pregiudiziale descritto nell'[articolo 21](#), L. 4/1929 ma si affermava contestualmente che la sentenza penale passata in giudicato poteva produrre i suoi effetti anche in ambito amministrativo fiscale, con ciò riproponendo per altro verso una sorta di pregiudizialità tra i procedimenti¹.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, il rapporto tra procedimento penale e tributario è regolato secondo il principio del c.d. "doppio binario" previsto espressamente nell'[articolo 20, L. 4/1929](#) ove si stabilisce che *"il procedimento amministrativo di accertamento ed il procedimento tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"*.

Il sistema del "doppio binario", nonostante la sua chiara formulazione, è stato negli ultimi anni messo in discussione in molte pronunce espresse sia dai giudici di merito che di legittimità che vi hanno ravvisato il rischio di una violazione del principio del *"ne bis in idem"* sancito dall'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione europea sui diritti dell'uomo.

L'articolo 4 del Protocollo addizionale n. 7 della Cedu statuisce che *"nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato"*. Di seguito si aggiunge che *"le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta"*.

Per comprendere la problematica evidenziata è opportuno analizzare le argomentazioni elaborate in alcune recenti sentenze, necessarie per acquisire ogni elemento utile a pervenire a un contemperamento tra l'esigenza di uniformarsi alle spinte provenienti dal contesto europeo e la salvaguardia del sistema sanzionatorio interno adottato in conformità ai principi costituzionali e alle scelte promosse dagli organi rappresentativi della sovranità popolare.

¹ In particolare, nell'articolo 12, D.L. 429/1982 era previsto che *"in deroga a quanto disposto dall'articolo 3, c.p.p. il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia d'imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale. In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine di accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le pene pecuniarie previste per i fatti stessi delle disposizioni in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto"*.

CTR Firenze n. 1643/5/2016 del 28 settembre 2016

La [CTR di Firenze con la sentenza n. 1643/2016](#) ha affrontato nuovamente la questione circa le modalità di coordinamento tra il procedimento penale e il procedimento tributario. Nel caso in esame l’Agenzia delle entrate contestava al contribuente, mediante due avvisi di accertamento, l’emissione di fatture a parere dell’ufficio relative a operazioni oggettivamente inesistenti ed eccepiva inoltre il raddoppio dei termini ai sensi dell’[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973.

Sul punto la CTP di Firenze, in accoglimento delle contestazioni presentate dal contribuente, ha evidenziato che l’Agenzia delle entrate aveva notificato gli avvisi di accertamento dopo che il GIP di Firenze aveva assolto il legale della società con la formula che il “fatto non sussiste”, ritenendo che le “fatture non fossero oggettivamente inesistenti”, ma che al contrario fossero “regolarmente vere ed esistenti”.

La CTR di Firenze, adita in sede di appello dall’ufficio, si è pronunciata sulla vicenda rimproverando l’Agenzia delle entrate di aver omesso di valutare la correttezza del suo operato in base alle norme e alle sentenze dell’Unione Europea in grado di esplicitare i propri effetti nei confronti di tutti gli Stati membri. Sul tema, la CTR richiama quanto enunciato nelle sentenze Grande Stevens contro Italia del 4 marzo 2014, Nikanem/Finlandia del 20 maggio 2014 e da ultimo Luky Deu/Svezia del 27 dicembre 2014 nelle quali la Corte Edu ha evidenziato come il già citato articolo 4 del Protocollo 7 della Cedu non vieti “*la contemporanea apertura e svolgimento di procedimenti paralleli per lo stesso fatto sanzionando la mancata interruzione degli altri nel momento in cui uno di essi è divenuto definitivo*”. Sulla base dei principi evocati e delle riflessioni compiute nelle decisioni sopra citate, la CTR conferma la sentenza emessa in primo grado in considerazione della previa pronuncia del giudice penale che aveva riconosciuto l’oggettiva esistenza delle fatture e, di conseguenza, il regolare utilizzo delle stesse da parte della società.

Ripercussioni delle pronunce della Corte Edu sull’ordinamento interno

Con la nota sentenza Grande Stevens contro Italia, la Corte Edu ha dichiarato incompatibile con il principio del *ne bis in idem* il sistema del “doppio binario” previsto in ordine ai procedimenti amministrativi e penali instaurabili con riguardo a medesime condotte previamente indicate dalla legge. La Corte, sebbene in tale occasione abbia trattato i reati di *market abuse*, ha rilevato come l’ordinamento italiano, prescrivendo la contemporanea applicazione per i medesimi fatti (in tal caso per le ipotesi di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato) di sanzioni amministrative e di pene pecuniarie, si ponga in netta collisione con i principi consacrati a livello europeo.

Tale pronuncia rileva anche in relazione alla materia tributaria laddove similmente per un medesimo fatto si ammette che il contribuente possa essere subire provvedimenti sia di natura penale sia di carattere amministrativo. A tal proposito, la Corte Edu ha riscontrato come le sanzioni amministrative comminate dall'ordinamento interno spesso presentino "natura sostanzialmente penale" e che, pertanto, l'inizio del successivo procedimento penale nel momento in cui il procedimento amministrativo si conclude con provvedimento formalmente definitivo comporta una palese violazione del principio del "*ne bis in idem*". Diviene così essenziale individuare le ipotesi in cui il giudice è chiamato ad esprimere il proprio giudizio su fatti pressoché identici, nonché stabilire quando con riguardo agli stessi siano comminate sanzioni amministrative aventi carattere sostanzialmente penale. A tale scopo, la Corte richiama i 3 criteri enunciati dalla sentenza Engel del 1976 secondo cui *in primis* si deve far riferimento alla qualificazione giuridica formale attribuita alla misura dallo stesso Legislatore interno, in seguito si deve procedere a una valutazione dell'effettiva natura della medesima avuto riguardo allo scopo a carattere afflittivo e punitivo eventualmente perseguito, infine, si deve focalizzare l'attenzione sulla gravità della sanzione applicabile, valutata non solo in riferimento a quella eventualmente erogabile nel caso concreto, ma anche a quella massima stabilita dalla norma.

Le problematiche fin qui evidenziate hanno stimolato l'intervento della Corte di Cassazione che di recente con la [sentenza n. 25815/2016](#) ha affrontato la questione in occasione del ricorso *per saltum* proposto contro la decisione assunta dal Tribunale di Asti con cui veniva disposto il non doversi procedere ex [articolo 649](#), c.p.p. in relazione a un fatto di omesso versamento di Iva ([articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000) per il quale erano già state irrogate sanzioni amministrative da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nel caso specifico, i giudici di merito hanno rilevato come ciò si ponesse in evidente contrasto con la giurisprudenza della Corte Edu in quanto l'apertura o la prosecuzione di un procedimento penale sulla medesima violazione tributaria, già oggetto di un provvedimento sanzionatorio definitivo, a cui si era riconosciuto natura sostanzialmente penale in applicazione dei già richiamati criteri Engel, non può certo dirsi conforme al generale divieto di "*ne bis in idem*".

In tema, la Corte ricorda quanto enunciato dalla Corte Costituzionale nelle sentenze gemelle [n. 348/2007](#) e [n. 349/2007](#) nelle ipotesi di contrasto tra le disposizioni normative interne e il contenuto della Cedu unitamente ai suoi protocolli. È stato affermato che il giudice comune dovrà inizialmente cercare di sviluppare un'interpretazione conforme alla norma interna con i principi europei e solo qualora ciò non sia possibile sarà tenuto a sollevare questione di legittimità costituzionale della

normativa nazionale ai sensi dell'[articolo 117](#), comma 1, Costituzione, inteso quale parametro interposto utile ai fini della valutazione, rimettendo così l'intera questione alla Consulta.

In considerazione di tali premesse, la Corte di Cassazione ha rilevato come il Tribunale di Asti abbia erroneamente applicato l'[articolo 649](#), c.p.p. secondo cui *“l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto”*. Tale disposizione, infatti, è idonea a esplicare la sua efficacia solo nelle ipotesi confinate in ambito penale, ma non può sortire alcun effetto per i casi che vanno a incidere anche nei procedimenti tributari.

“L'articolo 649, c.p.p., nella parte in cui vieta di sottoporre ad un nuovo processo penale per il medesimo fatto un soggetto già giudicato, non può trovare applicazione con riferimento all'ipotesi in cui il singolo sia destinatario di sanzioni applicate dal giudice penale e da un'autorità amministrativa. La circostanza che la condotta di mancato versamento degli acconti Iva sia punita tanto in sede penale che in sede amministrativa non contrasta con l'articolo 4, Protocollo n. 7, integrativo della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ponendosi le due fattispecie - quella penale e quella amministrativa - in rapporto di progressione illecita”.

Sul punto, infatti, la Corte ha precisato che il reato di omesso versamento dell'Iva previsto dall'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000 *“non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con la fattispecie prevista dall'[articolo 13](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997 che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso periodico dell'Iva entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile”*, concludendo che devono ritenersi applicabili entrambe le sanzioni stabilite.

Certamente la Corte di Cassazione avrebbe potuto sollevare questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Consulta per stimolare una pronuncia che facesse chiarezza alle problematiche fino a ora esposte. Tuttavia, in mancanza di prova che l'accertamento tributario fosse concluso con un provvedimento definitivo e memori della recente [sentenza n. 102/2016](#) della Corte Costituzionale pronunciata in materia di *market abuse* che ha respinto i quesiti proposti dichiarandoli inammissibili poiché formulati *“in termini dubitativi e con un petitum incerto”*, i giudici di legittimità si sono astenuti dal riproporre il quesito alla Consulta cercando una propria autonoma chiave di lettura del problema sollevato. Si ricordi che la stessa Corte Costituzionale, nella sentenza citata, ha richiamato l'attenzione del Legislatore affinché intervenisse a dettare una disciplina conforme alla normativa europea non potendo il giudice singolo, mediante la sua attività giurisprudenziale e interpretativa della legge, stravolgere *in toto* il sistema del “doppio binario” vigente.

Allo stesso modo i giudici della Consulta in tale occasione sollecitavano la Cassazione a “sciogliere il nodo” dei rapporti tra concetto di “*ne bis in idem*” così come desumibile dalla Convenzione europea dei diritti dell’uomo e dalle interpretazioni che della stessa elabora la Corte Edu. Così di seguito è stato precisato che:

“Il divieto di bis in idem ha carattere processuale e non sostanziale, sicché permette agli Stati aderenti di punire il medesimo fatto a più titoli e con diverse sanzioni, purché ciò avvenga in un unico procedimento o in procedimenti coordinati e non si proceda per uno di essi quando è divenuta definitiva la pronuncia relativa all’altro. Il divieto può di fatto risolversi in una frustrazione del sistema del doppio binario, nel quale alla diversa natura, penale o amministrativa, della sanzione si collegano normalmente procedimenti di natura diversa, ma spetta al legislatore stabilire quali soluzioni adottare per porre rimedio alle frizioni tra l’ordinamento nazionale e la Cedu”.

Una terza via per nulla approfondita dalla Cassazione è la possibilità di consentire l’applicazione concreta dell’articolo 50, Cdfue, il quale, riprendendo il contenuto dell’articolo 4 del Protocollo addizionale 7, dispone similmente che “nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

Presupposto necessario affinché l’articolo 50, Cdfue possa produrre i suoi effetti anche nel contesto nazionale è che la materia sulla quale si controverte rientri tra le materie di competenza dell’Unione Europea in conformità a quanto espressamente previsto dall’articolo 51, Cdfue². In particolare, poiché il caso di specie riguardava le problematiche inerenti l’evasione dell’Iva, ed essendo quest’ultima materia sulla quale l’Unione Europea può ragionevolmente intervenire, si sarebbe potuto nel caso di specie far direttamente riferimento al dettato dell’articolo 50, Cdfue.

Parte della dottrina³ ha sostenuto come il giudice penale possa applicare senza alcuna esitazione il disposto dell’articolo 50, Cdfue, e quindi evitare lo svolgimento del processo penale per un fatto per il quale il contribuente sia stato già definitivamente sanzionato in sede amministrativa, previa disapplicazione della normativa interna contrastante. Quanto detto discende dalla posizione di supremazia riconosciuta al diritto primario dell’Unione Europea, capace di produrre effetti direttamente negli ordinamenti degli Stati membri e di prevalere pertanto anche sulla normativa nazionale.

² L’articolo 51, Cdfue, stabilisce che “le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni e agli organi dell’Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà come pure agli Stati membri esclusivamente nell’attuazione del diritto dell’Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l’applicazione secondo le rispettive competenze”.

³ F. Viganò, “Omesso versamento di Iva e diretta applicazione delle norme europee in materia di *ne bis in idem*?” in www.penalecontemporaneo.it.

Alla luce di tali osservazioni, si ritiene che non sia neppure necessario interpellare la Corte Costituzionale alla quale non spetta risolvere le contraddizioni rilevate tra il diritto dell'Unione Europea e le disposizioni di legge interne.

Dubbi analoghi a quelli indicati sono stati già avanzati con l'ordinanza di rimessione del 16 settembre 2015 presentata dal Tribunale di Bergamo che ha richiamato l'attenzione della Corte di Giustizia UE sulla eventualità di applicare l'articolo 50, Cdfe direttamente in ambito nazionale e ponendolo in relazione con il principio di specialità ex [articolo 19](#), D.Lgs. 74/2000 secondo cui *“quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”* e con il già citato articolo 20, sempre D.Lgs. 74/2000. Sul tema, alcuni Autori⁴ hanno sostenuto che il principio di specialità, che impone all'interprete la scelta tra più sanzioni eventualmente applicabili sulla base dei criteri determinati a monte dal Legislatore, non debba in alcun modo considerarsi sovrapponibile al divieto del *“ne bis in idem”*. Anzi, tenendo conto anche di quanto enunciato nell'[articolo 21](#), D.Lgs. 74/2000⁵, sembra che si voglia ammettere che l'Amministrazione finanziaria irroghi la sanzione tributaria sospendendone l'efficacia sino all'esito del giudizio penale, rinunciandovi in via definitiva qualora quest'ultimo si concluda con sentenza di condanna ovvero consentendone l'esecuzione nelle ipotesi in cui diversamente termini con l'assoluzione dell'imputato. Si è detto che ciò risponda alla necessità di evitare *“vuoti di reazione tali da garantire nei fatti spazi d'impunità”* nei casi in cui il processo penale si chiuda con provvedimento di archiviazione o con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento.

Conclusioni

La Cassazione con la [sentenza n. 20675/2016](#) ha disposto il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione ex articolo 267, Tfe, rimettendo alla stessa le medesime questioni sino a ora trattate. In particolare, i giudici di legittimità hanno sottoposto ancora una volta all'attenzione del giudice europeo i sistemi sanzionatori penale e amministrativo previsti per le violazioni tributarie e per i reati di *market abuse* attualmente regolati dal principio del “doppio binario”. In tale contesto, la Cassazione ha rilevato ancora una volta che l'[articolo 649](#), c.p.p. non è applicabile al di fuori dell'ambito penale e ha pertanto riscontrato che

⁴ A. Giovannini, *“Le sanzioni per omesso versamento dell'Iva davanti alla Corte di Giustizia”* in Corriere Tributario n. 6/2016, pag. 439.

⁵ L'articolo 21 stabilisce che le sanzioni di cui al D.Lgs. 471/1997 *“non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto”*.

“la mancata previsione nell’ordinamento nazionale dell’allargamento del principio di ne bis in idem anche ai rapporti tra sanzione penale e amministrativa di natura penale non appare conforme ai principi unionali, non ritenendosi più ammissibile, in base ai principi sovranazionali, la previsione del doppio binario e, quindi della cumulabilità tra sanzione penale e amministrativa, applicata in processi diversi, qualora quest’ultima abbia natura di sanzione penale”.

Così lo svolgimento del procedimento amministrativo può rappresentare una violazione del divieto di “ne bis in idem” sancito dall’articolo 50, Cdfue qualora per le stesse violazioni vengano stabilite sanzioni penali e sanzioni amministrative ma aventi quest’ultime carattere sostanzialmente penale. Anche in tale occasione vengono citati i criteri di Engel che vengono in ausilio per identificare le ipotesi in cui una fattispecie, al di là della qualificazione formale che le sia attribuita dal Legislatore, presenti in realtà natura penale anche in relazione alla gravità e all’entità della sanzione a essa collegata.

Sempre in questa sede viene precisato che l’articolo 4, Protocollo n. 7 “non vieta la contemporanea apertura e svolgimento di procedimenti paralleli per lo stesso fatto, sanzionando la mancata interruzione degli altri nel momento in cui uno di essi è divenuto definitivo”, tenendo conto che ai fini dell’individuazione della ricorrenza del medesimo fatto non si “debbono equiparare le fattispecie (penale e amministrativa) astratte, ma occorra fare riferimento al fatto storico-naturalistico, a prescindere dagli altri elementi costitutivi della fattispecie” (Sergey Zolotukin contro Russia, sentenza della Corte Edu Grande Camera del 10 febbraio 2009).

Così la Cassazione ha deciso di interpellare direttamente la Corte di Giustizia dell’Unione Europea affinché si pronunci sulla previsione contenuta nell’articolo 50, Cdfue interpretato alla luce dell’articolo 4, Protocollo n. 7, della giurisprudenza comunitaria e della normativa nazionale per chiarire se la stessa “osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile” e perché chiarisca se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio di ne bis in idem in base all’articolo 50, Cdfue. Non resta altro che attendere l’esito della disamina compiuta dalla Corte di Giustizia con l’augurio che intervenga a dissolvere i contrasti rilevati e a eliminare le incongruenze esistenti tra la normativa interna al singolo Stato membro e i capisaldi del diritto europeo; certamente molti saranno i riflessi che l’ordinamento nazionale sarà costretto a subire all’indomani della pronuncia della Corte Europea, nondimeno diventa sempre più pressante l’esigenza di un intervento del nostro Legislatore perché allinei la normativa nazionale ai principi consacrati dalla giurisprudenza comunitaria.