

# **I rapporti tra giudizio penale e giudizio tributario**

Prof. Giuseppe Corasaniti  
Università degli Studi di Brescia

Brescia, 10 gennaio 2019

# Premessa

La vigente disciplina, contenuta nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, regola le relazioni tra il processo penale e il processo tributario sulla base del principio del “doppio binario”, il quale implica l’autonomia del procedimento amministrativo di accertamento dei tributi e del procedimento penale, così come del processo tributario e del processo penale.

A tal riguardo, l’art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000, sancendo la summenzionata autonomia, stabilisce che *“Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo 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”*.

## segue

La separazione dei due sistemi processuali, compendiatasi nel sistema del doppio binario, rappresenta invero una novità normativa piuttosto recente.

In passato, la l. 7 gennaio 1929, n. 4, sanciva la c.d. “pregiudiziale tributaria”, la quale subordinava l’azione penale al formarsi del giudicato tributario e realizzava, rispetto al giudizio penale, un’anticipazione ed un vincolo dell’accertamento tributario definitivo, assicurando in tal modo la prevalenza di quest’ultimo rispetto alla giurisdizione penale.

In tal modo, però, i tempi d’intervento della giustizia penale risultavano notevolmente postergati, dovendosi attendere gli esiti del processo innanzi alla giustizia tributaria.

## segue

La vincolatività degli accertamenti tributari rispetto al successivo giudizio penale si traduceva in una compressione dell'autonomia valutativa della magistratura ordinaria, che venne giudicata incostituzionale dal giudice delle leggi.

La Corte Costituzionale, con la sent. n. 88 del 1982, dichiarò l'illegittimità dell'art. 21, co. 2, l. n. 4 del 1929, per violazione degli artt. 3, 24, e 101, co. 2, Cost., nella parte in cui stabiliva che *“l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette”*.

La Consulta osservò che detta disposizione violava il diritto di difesa, non potendo l'interessato più contestare, in sede penale, gli esiti dell'accertamento amministrativo, che ormai *“faceva stato”*.

## segue

Pochi mesi dopo la pronuncia della Consulta, il Legislatore decise di abbandonare definitivamente il criterio della “pregiudiziale tributaria” (che era rimasto in vita per oltre cinquant’anni), e stabilì di introdurre un sistema completamente nuovo.

Con la l. 7 agosto 1982, n. 516, fu introdotto il cumulo delle sanzioni penali ed amministrative, soluzione questa ritenuta coerente in ragione della natura prodromica all’evasione delle fattispecie aventi rilevanza penale, e ha reso i due processi momentaneamente autonomi, salvo, poi, disporre un finale momento di raccordo o revisione sui c.d. fatti materiali accertati dal giudice penale.

# segue

La l. n. 516 del 1982, abolendo la pregiudiziale tributaria, aveva sì gettato le basi per l'affermazione parziale del doppio binario fra processo penale e processo tributario, ma aveva conferito primazia all'autorità del giudicato penale nel processo tributario, limitatamente all'accertamento dei fatti materiali oggetto del processo penale, così capovolgendo il precedente ordine di pregiudizialità che caratterizzava il sistema del '29.

In pratica, nonostante il sistema fosse stato improntato sull'autonomia dei giudizi penale e tributario, se il giudizio penale si concludeva irrevocabilmente per primo con sentenza di proscioglimento o di condanna, l'accertamento vincolava il giudice tributario con riferimento ai "fatti" accertati.

## segue

A distanza di pochi anni, con l'emanazione del nuovo codice di procedura penale, sorse il dubbio che la disciplina di cui alla l. n. 516 del 1982 fosse compatibile con il mutato scenario normativo, ed in particolare con il disposto di cui all'art. 654 c.p.p., il quale escludeva espressamente l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario a causa del limitato regime probatorio di quest'ultimo, tanto che la Corte di Cassazione (sent. 14 gennaio 2003, n. 380), in applicazione del principio della *lex posterior* rispetto alla *lex specialis* anteriore, aveva propeso per l'abrogazione tacita dell' art. 12 della l. n. 516 del 1982.

Successivamente, l'art. 25, d.lgs. n. 74 del 2000, abrogò espressamente tale norma e con l'art. 20 del medesimo d.lgs. fu introdotto il principio del "doppio binario".

# Il principio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali ed amministrative

La separazione dei due sistemi processuali, tributario e penale, non è assoluta e, come meglio si vedrà, conosce diversi temperamenti, il più importante dei quali è costituito dalla c.d. circolazione della prova, ossia dal fatto che le informazioni in uno dei due sistemi processuali possono essere utilizzate nell'altro ed essere poste a fondamento delle decisioni che ivi si formano.

In questo contesto, difatti, taluno ha iniziato a considerare il principio del doppio binario come “largamente anacronistico” (Comelli), dovendosi ormai concludere per la sussistenza di “convergenze parallele” tra le due giurisdizioni (Di Siena).

Per meglio comprendere il sistema così delineato occorre tenere conto anche degli artt. 19 e 21, d.lgs. n. 74 del 2000.

## segue

L'art. 19 delinea il criterio di "specialità" tra disposizioni sanzionatorie penali ed amministrative; in base ad esso «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».

Posto che il rapporto di specialità sussiste qualora una delle due fattispecie, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell'altra, presenti uno o più elementi aggiuntivi e specializzanti, va osservato che appare sostanzialmente minoritaria la tesi secondo cui la disposizione "speciale" sarebbe quella amministrativa; al contrario, in base all'opinione più diffusa, nella maggioranza dei casi è l'illecito penale a configurarsi in termini di specialità.

## segue

Infatti, per la sussistenza dell'illecito penale, fatte salve talune ipotesi, è prevista: i) una soglia di punibilità, non richiesta per la configurazione della violazione tributaria; ii) la sussistenza dell'elemento del dolo specifico di evasione.

Il principio di specialità viene, quindi, considerato dal Legislatore uno strumento idoneo a risolvere le aporie che l'incomunicabilità tra i processi poteva generare, garantendo comunque l'unicità della sanzione concretamente applicabile.

## segue

L'art. 19, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, stabilisce che «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato», con ciò affermandosi che solo in caso di contribuenti persone fisiche vige il principio di specialità, e non può dunque mai operare il cumulo tra sanzioni amministrative e penali; ciò invece non accade qualora i contribuenti siano delle persone giuridiche.

## segue

Per effetto del combinato disposto degli artt. 19 e 21 non può procedersi all'esecuzione della sanzione per l'illecito amministrativo qualora non risulti definito il procedimento penale con una formula di proscioglimento volta ad escludere la rilevanza penale del fatto.

In base all'art. 21, co. 1, se è pendente un processo penale, la cui conclusione potrebbe escludere la sanzione amministrativa, l'Amministrazione finanziaria irroga comunque le sanzioni amministrative, concernenti le violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato; peraltro ai sensi del successivo secondo comma «tali sanzioni 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 proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto»; pertanto, almeno in un primo momento, con riferimento ai contribuenti persone fisiche il provvedimento esecutivo di irrogazione delle sanzioni risulta sospeso.

## segue

Nell'ipotesi in cui all'esito del processo penale si pervenga ad una sentenza di condanna, l'applicazione della relativa sanzione penale rende ineseguibile la sanzione amministrativa.

Qualora invece il processo penale si concluda con un provvedimento di archiviazione o una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento volta ad escludere la rilevanza penale del fatto la sanzione amministrativa diviene eseguibile, scongiurando in tal modo il rischio che, in caso di proscioglimento in sede penale derivante dall'assenza dell'elemento soggettivo rappresentato dal dolo di evadere il tributo, non possa poi applicarsi la sanzione amministrativa, dovuta invece anche in caso di mera negligenza.

## segue

La ratio dell'impostazione adottata dal Legislatore è quella di contemperare l'applicazione dei principi di specialità e del doppio binario, tenendo conto della necessità di non dilatare i tempi dello svolgimento dell'attività amministrativa di accertamento del tributo evaso e di irrogazione delle sanzioni non penali.

Nell'idea del Legislatore del 2000 le disarmonie indotte dall'assenza di qualsiasi dialogo tra i processi penale e tributario si sarebbero dovute risolvere con l'applicazione in concreto della sola sanzione speciale, assumendo il principio di specialità, in questo senso, un ruolo di garanzia.

Tuttavia, le finalità perseguite dal Legislatore non sembrano esser state pienamente raggiunte, in quanto l'ineseguitività delle sanzioni amministrative tributarie è subordinata alla condanna dell'imputato nel processo penale; mentre si verifica il contrario se l'imputato viene assolto.

## segue

Inoltre, la concreta applicazione delle sanzioni amministrative tributarie dipende, in buona sostanza, dal giudicato formato in sede penale, che diviene vincolante rispetto al procedimento e/o processo tributario che ne sia conseguito: rimane così esclusa la possibilità per l'ente impositore e per il giudice tributario di effettuare una propria valutazione sulla specialità della sanzione, atteso che l'autonomia dei due procedimenti, nel consentire comunque l'irrogazione della sanzione amministrativa, si limita ad impedirne la riscossione prima della conclusione del processo penale, senza tuttavia consentire un giudizio preliminare in ordine alla specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa, tale da giustificare la non applicazione di quest'ultima.

## segue

La Corte di Cassazione, in diverse occasioni, ha fornito una lettura restrittiva del principio di specialità.

Ad esempio, in un'occasione, la Cass. pen. ha negato la sussistenza della specialità nel rapporto tra il reato di omesso versamento IVA (art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000) e la sanzione amministrativa contemplata a fronte del mancato pagamento tempestivo del tributo (art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471 del 1997), ritenendo che tra i due illeciti ci fosse un rapporto di progressione (Cass. pen., SS.UU., sentt. n. 37424 e 37425 del 2013; In senso analogo: Cass. pen., n. 20266 del 2016; Id., n. 40526 del 2016; Id., n. 47596 del 2017, relative al rapporto tra il delitto di cui all'art. 10-bis e l'illecito amministrativo contemplato dall'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471 del 1997).

Sull'esclusione del rapporto di specialità tra reato di indebita compensazione ex art. 10-quater, d.lgs. n. 74 del 2000, e l'illecito amministrativo introdotto dall'art. 27, co. 18, d.l. n. 185 del 2008, si è pronunciata la Cass. pen., n. 42462 del 2010 e Id., n. 30267 del 2014, nonché Id., n. 19334 del 2015 e Id., n. 25815 del 2016.

# La coesistenza dei procedimenti e dei processi: la circolazione delle prove

Le disposizioni presenti nell'ordinamento sembrano principalmente dirette a regolare la necessità di favorire il trasferimento di informazioni e documentazione emergenti nell'ambito di procedimenti penali, ai fini della emanazione di atti impositivi e sanzionatori.

In questo senso, sono stati interpretati gli artt. 33, D.P.R. n. 600 del 1973 e 63, D.P.R. n. 633 del 1972, che consentono alla GDF di utilizzare e trasmettere all'Amministrazione finanziaria gli atti e documenti acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può concederla anche in deroga alle norme sul segreto delle indagini preliminari.

La suddetta autorizzazione, secondo la Corte di Cassazione (*ex multis*, Cass., n. 22788 del 2017; Id., n. 1464 del 2016; Id., n. 27149 del 2011), è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali e non dei soggetti coinvolti nel procedimento o di terzi, posto che la sua introduzione è volta alla tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio, piuttosto che alla necessità di filtrare ulteriormente l'acquisizione di elementi significativi ai fini fiscali.

## segue

La legittimità dell'impiego, ai fini dell'accertamento tributario, degli elementi emersi in sede di attività di polizia giudiziaria è ulteriormente supportata dalle disposizioni che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (art. 331 cod. proc. pen.) e, specularmente, da parte dell'autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza (art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante) e all'Agenzia delle entrate (art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537), miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale.

## segue

In questo senso non ha sortito effetti positivi la normativa che, sino al 2015, ha consentito agli enti impositori di beneficiare del raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazioni che comportavano l'obbligo di trasmissione della notizia di reato, atteso che l'applicazione concreta delle disposizioni che attribuivano un maggior arco temporale per l'esercizio dei poteri di accertamento ha indotto gli enti impositori ad utilizzare tale facoltà più per svolgere indagini maggiormente approfondite, anche con riferimento a periodi di imposta i cui termini ordinari di accertamento erano prossimi alla scadenza, piuttosto che per rinviare l'azione impositiva al momento in cui l'evoluzione del processo penale avrebbe consentito all'ufficio di acquisire elementi più certi per la prosecuzione del procedimento di accertamento del tributo.

## segue

La circolazione delle prove dal procedimento o dal giudizio penale al procedimento tributario costituiva, pertanto, una giustificazione solo parziale ed accessoria alla disciplina del raddoppio dei termini, atteso che il raddoppio conseguiva al mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale (Corte Cost., n. 247 del 2011).

## segue

Per quanto concerne il profilo autorizzatorio afferente il “travaso” degli elementi istruttori dal procedimento penale al procedimento tributario, secondo la giurisprudenza di legittimità il contribuente non sarebbe titolato a far valere la mancanza o l’illegittimità dell’autorizzazione per chiedere al giudice tributario di considerare inutilizzabili le prove illegittimamente acquisite o di annullare l’avviso di accertamento su prove trasferite dal procedimento penale senza che sia stato rispettato il processo autorizzatorio (Cass., n. 24874 del 2016; Id., n. 2913 del 2013; Id., n. 24924 del 2011).

## segue

Anche con riferimento all'utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite nel corso delle indagini penali, in violazione delle norme del c.p.p. riguardanti la partecipazione difensiva, la giurisprudenza di legittimità non ne esclude la rilevanza ai fini dell'accertamento tributario.

Si pensi, a tal proposito, alla nota "lista Falciani", che l'amministrazione finanziaria francese aveva prima sequestrato ad un ex dipendente infedele della sede ginevrina della HSBC, e poi trasmesso agli omologhi esteri nell'ambito dello scambio di informazioni in materia fiscale.

Ebbene, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 31085 del 28 novembre 2019, ha ribadito (in linea con l'orientamento già espresso con le sentt. nn. nn. 3276/2018, 8605/2015, 8606/2015 e 9760/2015) che *"sono utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente, i dati bancari, ottenuti mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, dal dipendente di una banca residente all'estero, il quale li abbia acquisiti trasgredendo i doveri di fedeltà verso il datore di lavoro e di riservatezza, privi di copertura costituzionale e tutela legale nei confronti del fisco italiano."*

## segue

La Corte di Cassazione tende, inoltre, ad ammettere l'uso di ogni tipo di elemento proveniente dal procedimento penale, assumendo che anche le intercettazioni telefoniche, il cui utilizzo sarebbe precluso al di fuori del processo penale (art. 270 c.p.p.), possano entrare a far parte del materiale probatorio che il giudice tributario deve valutare (Cass., n. 20356 del 2015; Id., n. 2916 del 2013; Id., n. 4306 del 2010).

Peraltro, ancorché tali elementi istruttori siano da ritenersi meramente indiziari ai fini della cognizione del giudice tributario, la giurisprudenza di legittimità non esclude che la ricostruzione dei fatti operata nel processo tributario possa essere fondata anche soltanto su di essi, atteso che la valutazione complessiva degli elementi, anche solo indiziari, potrebbe indurre il giudice a ravvisare la sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza sulla base dei quali possono essere fondati gli accertamenti presuntivi (Cass., n. 19876 del 2017; Id., n. 20961 del 2015; Id., n. 5746 del 2010).

segue

Esistono, dunque, nell'ordinamento italiano, diverse disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (art. 63, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e art. 33, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale).

## segue

Sul punto, assume rilievo la giurisprudenza di legittimità relativa all'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento, quale elemento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento (*ex plurimis*, Corte Cass., sez. quinta civile, sentenze 14 novembre 2012, n. 19859 e 20 marzo 2013, n. 6918, in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento; nonché, per converso, sezione terza penale, sentenze 24 settembre 2008-21 ottobre 2008, n. 39358, 28 ottobre 2015-18 gennaio 2016, n. 1628 e 23 ottobre 2018-5 dicembre 2018, n. 54379, tutte relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-bis cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen.).

## segue

Inoltre, va ricordato che nel processo tributario è acquisibile come “documento”, ex artt. 24, 32 e 58, d.lgs. n. 546 del 1992, la sentenza emessa in sede penale.

Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, "ai sensi dell'art. 654 c.p.p., l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna: quindi, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può (più) attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente e, pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in detta materia, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (ex plurimis, Cass. nn. 30941 del 2019, 10945 del 2005, 2499 del 2006, 5720 del 2007, 1014 del 2008; n. 16238 del 2009; Sez. 5, Sentenza n. 3724 del 17/02/2010; Sez. 5, Sentenza n. 8129 del 23/05/2012).

## segue

La Corte di Cassazione ha oltremodo precisato che "Nel processo tributario, l'efficacia vincolante del giudicato penale di assoluzione del legale rappresentante della società contribuente per insussistenza del reato di esposizione di elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, non opera automaticamente per i fatti relativi alla correlata azione di accertamento fiscale nei confronti della società, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto di quella testimoniale d.lgs. n. 546 del 1992, ex art. 7) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna.

Pertanto, stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio" (Cass., sent. n. 19786 del 2011).

## segue

Da ultimo, la Corte di Cassazione ha aggiunto, con riguardo all'ipotesi di assoluzione in sede penale anche con formula piena, che "In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario" (Cass., n. 16262 del 2017).

# segue

Alla possibilità che le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri utilizzino, ai fini della successiva emanazione degli avvisi di accertamento, elementi raccolti nell'ambito di procedimenti penali connessi, si accompagna l'obbligo per gli Stati membri di approntare discipline volte ad adeguatamente consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, concedendogli, in specie, il diritto di accedere (preventivamente) a tutti gli elementi raccolti nel corso dei suddetti procedimenti penali.

Tale importante principio è stato sancito dalla Corte di Giustizia UE con la sent. 16 ottobre 2019, causa C- 189/18, *Glencore*.

## segue

In particolare, la Corte di Giustizia UE ha sancito che “qualora l’amministrazione finanziaria intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti, come nel caso di specie, nell’ambito di procedimenti penali e di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, il soggetto passivo deve avere la possibilità **di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall’amministrazione ai fini dell’adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustificano la restrizione dell’accesso alle suddette informazioni e a detti documenti”**”.

# segue

Sulla scorta di ciò, la Corte di Giustizia UE ha dichiarato che “La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, il principio del rispetto dei diritti della difesa e l’articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, in linea di principio, a una normativa o a una prassi di uno Stato membro secondo la quale, in occasione di una verifica del diritto a detrazione dell’IVA esercitato da un soggetto passivo, l’amministrazione finanziaria è vincolata dalle constatazioni di fatto e dalle qualificazioni giuridiche, da essa già effettuate nell’ambito di procedimenti amministrativi e penali connessi avviati nei confronti dei fornitori di tale soggetto passivo, sulle quali si basano le decisioni divenute definitive che accertano l’esistenza di una frode relativa all’IVA commessa da tali fornitori, a condizione che:

- in primo luogo, essa non esoneri l’amministrazione finanziaria dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da tali procedimenti amministrativi connessi, sui quali essa intende fondare la propria decisione, e che tale soggetto passivo non sia in tal modo privato del diritto di contestare utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche,
- in secondo luogo, che detto soggetto passivo possa avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l’amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l’esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso e,
- in terzo luogo, che il giudice adito con un ricorso avverso la decisione di cui trattasi possa verificare la legittimità dell’ottenimento e dell’utilizzo di tali elementi nonché le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di detti fornitori, che sono decisive per l’esito del ricorso.

## segue

I rapporti tra i procedimenti possono essere influenzati anche dalla condotta del contribuente che, estinguendo il debito tributario, influisce sulla punibilità dei reati tributari.

In particolare, per effetto delle modifiche intervenute con il d.lgs. n. 158 del 2015, nonché delle recentissime modifiche apportate dal d.l. n. 124 del 2019, conv. con modif. dalla l. n. 157 del 2019, il Legislatore ha individuato un insieme di ipotesi delittuose di carattere tributario cui è possibile attribuire un trattamento di favore, diversamente gradato a seconda che il beneficio della non punibilità sia possibile in ogni caso oppure solo nei casi in cui il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, dell'inizio di attività di accertamento o di procedimenti penali.

## segue

Ai sensi dell'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, i reati di omesso versamento e di indebita compensazione (ad eccezione della compensazione di crediti inesistenti) non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Per i reati dichiarativi, ivi inclusi (ormai) anche quelli connotati da frode (artt. 2 e 3 del citato d.lgs. n. 74 del 2000), la causa di non punibilità opera se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

## segue

L'art. 39, d.l. n. 124 del 2019, conv. con modif. dalla l. n. 157 del 2019, ha modificato diverse disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000.

Analiticamente, le lettere a) e b) intervengono sul delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, novellando l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo.

Per effetto delle modifiche in commento la pena è elevata (lett. a) prevedendo la reclusione da 4 a 8 anni.

Inoltre, la lett. b) inserisce un comma 2-bis in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni) quando l'ammontare del passivo fittizio è inferiore a 100 mila euro.

## segue

- Il tema della applicabilità della fattispecie penale di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, a prescindere da una soglia di evasione fiscale, e dunque qualunque sia l'ammontare di imposta evaso è stato recentemente affrontato dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 95 del 2019, ha dichiarato la norma costituzionalmente legittima.
- In particolare, il giudice *a quo* aveva rilevato che l'articolo 2 non prevede alcuna soglia di punibilità in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, a differenza di quanto avviene per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del d.lgs. n. 74 del 2000) che invece prevede due distinte soglie: una riferita all'ammontare dell'imposta evasa, l'altra all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, ovvero dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta.

## segue

- La Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale svolgendo le seguenti argomentazioni: anzitutto, ha premesso che la configurazione delle fattispecie criminose e la determinazione della pena costituiscono materia affidata alla discrezionalità del legislatore, le cui scelte sono censurabili, in sede di sindacato di legittimità costituzionale, solo ove sconfinino nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio.
- Quindi, in relazione al caso specifico, la Corte ha rilevato che l'articolo 2 intende "isolare", tra i mezzi fraudolenti utilizzabili a supporto di una dichiarazione mendace, uno specifico artificio ritenuto, sulla base dell'esperienza, particolarmente insidioso per gli interessi dell'erario: si tratta appunto della falsa fatturazione intesa a comprovare operazioni in tutto o in parte non eseguite – in assoluto, o dai soggetti ai quali esse vengono riferite – ovvero con corrispettivi o IVA "gonfiati", in funzione di una indebita deduzione di costi o detrazione di imposta da parte del contribuente.

## segue

- L'intento del legislatore di contrastare con rigore il fenomeno si manifesta, a parere della Corte, nella mancata previsione di soglie di punibilità per il delitto. Ciò riguarda anche le imposte dirette, peraltro, in quanto la fattura (o il documento equiparato) assolve un ruolo di rilievo, costituendo lo strumento tipico attraverso il quale il contribuente attesta il proprio diritto a dedurre voci di spesa dalla propria base imponibile o a effettuare detrazioni dall'imposta, in conformità a quanto previsto dalla legislazione tributaria.
- La Consulta non ha dunque considerato arbitraria la scelta legislativa di riservare alla fattispecie un trattamento distinto e più severo di quello prefigurato in rapporto alla generalità degli altri artifici dei quali si occupa l'articolo 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, che tra l'altro costituisce una norma sussidiaria - a parere della Corte - in quanto fa esplicitamente salve le disposizioni di cui al precedente articolo 2.

## segue

- La lettera c) dell'art. 39 innalza la pena per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.
- Le lettere d), e), f) e g) modificano l'articolo 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, relativo al delitto di dichiarazione infedele.
- Le lettere h) ed i) intervengono sul delitto di omessa dichiarazione, di cui all'articolo 5 del d.lgs. n. 74 del 2000.
- Le lettere l) e m) modificano il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000.

## segue

- La lettera n) innalza la pena detentiva per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000.
- La lettera q) inserisce nel d.lgs. n. 74 del 2000 l'articolo 12-ter, in forza del quale è consentita la confisca allargata.

Il nuovo articolo 12-ter prevede, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, l'applicazione della c.d. confisca allargata di cui all'art. 240-bis del codice penale e dunque la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito.

# segue

Il d.l. n. 124 del 2019 (come modif. a seguito della conversione in legge n. 157 del 2019), dunque, integra l'elenco dei delitti per i quali il legislatore consente la confisca allargata con i reati tributari di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, che presentino specifiche caratteristiche di offensività.

L'art. 12-ter, infatti, precisa che si applica l'art. 240-bis c.p. solo in caso di condanna (o patteggiamento di pena) per i seguenti delitti e in presenza di specifici presupposti:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74/2000), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. n. 74/2000), quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. n. 74/2000) quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200.000 euro;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000) quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e interessi è superiore a 100.000 euro ovvero quando l'ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi è superiore all'ammontare effettivo di oltre 200.000 euro.

## segue

In sede di conversione dell'art. 39, d.l. n. 124 del 2019, è stata aggiunta a tale disposizione la lettera q) attraverso la quale si modifica l'articolo 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, che consente la **non punibilità di alcuni reati tributari a fronte del tempestivo pagamento del debito tributario.**

Il provvedimento interviene sul comma 2 per aggiungere – tra i reati che si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario prima che l'interessato abbia notizia dell'apertura del procedimento a suo carico – il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. n. 74/2000) e il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del d.lgs. n. 74/2000).

## segue

Il comma 2 dell'articolo 39, ampliato nel corso dell'esame presso la Camera, introduce nel decreto-legislativo n. 231 del 2001 la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche in relazione alla commissione di reati tributari.

La disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche si fonda sui seguenti principi:

- le disposizioni contenute nel d.lgs. n. 231/2001 trovano applicazione nei confronti degli «enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica», mentre non rientrano nella sfera di apprensione della riforma lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti pubblici non economici nonché gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale (art. 1);

# segue

- la responsabilità della persona giuridica sorge per connessione con la realizzazione di un reato, compreso tra quelli espressamente indicati dal legislatore (art. 24 e ss.), da parte di una persona fisica che sia legata all'ente da un rapporto funzionale, che potrà essere di rappresentanza o di subordinazione;
- il criterio di collegamento fra l'illecito e l'ente collettivo ha natura, per così dire, oggettiva, e consiste nella circostanza che il reato sia stato realizzato nell'interesse od a vantaggio dell'ente.

## segue

- il tipo di rapporto funzionale che lega l'autore (persona fisica) del reato all'ente è determinante per individuare il criterio di imputazione soggettiva della responsabilità dell'ente. Al riguardo, sono individuati dal legislatore due tipi di rapporto (art. 5): il rapporto di rappresentanza ed il rapporto di subordinazione. Cda soggetti in posizione apicale, la persona giuridica risponde dell'illecito nella misura in cui essa non sia stata in grado di provare di aver comunque adottato, prima della realizzazione del reato, misure organizzative idonee a prevenire la commissione di illeciti da parte dei suoi organi di vertice. Nell'ipotesi invece in cui l'illecito penale sia stato posto in essere da soggetto sottoposto all'altrui direzione, l'ente risponde in caso vi sia stato un deficit di sorveglianza o di organizzazione con conseguente mancato controllo del responsabile dell'illecito che ha potuto così commettere il reatoon riferimento alla prima ipotesi, nel caso in cui cioè il reato sia stato commesso;
- all'ente sono applicabili sanzioni interdittive, sanzioni pecuniarie, confisca e pubblicazione della sentenza;

## segue

- la sanzione pecuniaria, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 231/2001, è applicata per quote, in un numero non inferiore a 100 né superiore a 1.000. L'importo di una quota varia da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1.549 euro. Nella commisurazione della sanzione pecuniaria (art. 11) il giudice determina il numero delle quote tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente, nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti. L'importo della quota è fissato sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione.

# segue

Ciò posto, il decreto-legge inserisce l'articolo 25-*quinquiesdecies* nel catalogo dei reati che, in base al decreto legislativo n. 231/2001, costituiscono presupposto della responsabilità amministrativa degli enti.

Si prevedono le seguenti sanzioni amministrative:

- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;
- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
- per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;
- per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;
- per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
- per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
- per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a 400 quote.

## segue

Tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità (comma 2).

Inoltre, agli enti si applicano anche le seguenti sanzioni interdittive:

- il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

## segue

Si è detto dei diversi benefici penali di cui può usufruire il contribuente che decida di estinguere il debito tributario.

Tali benefici sono regolati nel già citato art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, mentre, fuori dai casi di non punibilità, l'art. 13-bis disciplina l'applicazione della circostanza attenuante della riduzione della pena fino alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

## segue

E' evidente, dunque, che, al di fuori delle ipotesi in cui il contribuente beneficia della totale esclusione di punibilità ai fini penali, l'accesso agli istituti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, conciliazione, acquiescenza) potrebbe non risultare una strategia particolarmente efficace nella prospettiva difensiva in sede penale, in quanto la condotta tenuta in sede amministrativa potrebbe influenzare la valutazione del giudice penale.

In altri termini, la condotta "riparatoria" del contribuente potrebbe risultare decisiva per avvalorare il convincimento del giudice penale in merito alla sussistenza degli elementi che configurano la fattispecie delittuosa, soprattutto alla luce di quella giurisprudenza di legittimità che, ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, ritiene che, per accertare il superamento delle soglie di punibilità si possa prescindere dalla quantificazione dell'imposta risultante all'esito dell'accertamento con adesione (Cass., n. 7020 del 2018; Id., n. 51038 del 2018).

## segue

In questo senso, con riferimento all'istituto del sequestro preventivo finalizzato alla confisca, recentissima giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. pen., n. 47837 del 2019) ha affermato che "In tema di reati tributari, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria.

Più precisamente, l'autonomia del processo penale da quello amministrativo, sancita dall'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, secondo cui il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione, non può non valere anche ai fini dell'individuazione dell'ammontare dell'imposta evasa per l'adozione e il mantenimento del provvedimento cautelare in funzione della confisca, nei casi di raggiunti accordi conciliativi con l'Erario. In altri termini, deve ammettersi che il giudice penale ben possa, sulla scorta di elementi di fatto, discostarsi dalla quantificazione del profitto come risultante dalla conclusione di accordi conciliativi con l'Agenzia delle Entrate, ma nell'esercizio di tale autonomo potere deve darne congrua argomentazione".

# Il principio del *ne bis in idem*

Una questione strettamente connessa a quella del doppio binario, la quale rappresenta una conseguenza importante di tale principio è quella del principio del *ne bis in idem*.

Dal punto di vista processuale il divieto di *bis in idem* impedisce di “procedere” una seconda volta (id est, di aprire un nuovo procedimento o di proseguire un procedimento già aperto) rispetto a medesimo fatto già giudicato in maniera definitiva.

Tale principio è contenuto, a livello domestico, nell’art. 649 c.p.p. e a livello sovranazionale, da ultimo, nell’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’UE proclamata a Nizza il 7.12.2000 e ancor prima nell’art. 4 del settimo protocollo della CEDU (1984).

Esso risponde all’esigenza di razionalizzare i tempi e le risorse processuali e di garantire certezza in senso oggettivo delle situazioni giuridiche (con l’effetto di evitare possibili conflitti tra giudicati).

Costituisce anche una fondamentale garanzia individuale, in quanto impedisce che il soggetto già condannato o prosciolto sia sottoposto ad un’incondizionata serie di processi.

## segue

La giurisprudenza della Corte EDU, che ha interpretato le disposizioni della Convenzione, ha chiarito che la violazione del *ne bis in idem* si realizza con la contestuale applicazione, a carico di uno stesso soggetto e per la medesima condotta materiale, sia di una sanzione penale, sia di una sanzione che, pur qualificata come amministrativa dall'ordinamento interno, presenti i caratteri di afflittività tipici della natura penale.

Tale indirizzo interpretativo è riconducibile alla nota sentenza “Grande Stevens” (n. 18640/10 del 4 marzo 2014 ) con cui la Corte EDU ha dichiarato incompatibile con la garanzia del *ne bis in idem*, riconosciuta dall'art. 4, prot. 7, CEDU, il sistema di doppio binario, amministrativo e penale, attorno al quale è strutturata in Italia la repressione degli abusi di mercato in seguito alle modifiche apportate dalla l. 18.4.2005, n. 62 al d.lgs. 24.2.1998, n. 58.

E ciò nella misura in cui – come era in effetti avvenuto nel caso di specie sottoposto al suo esame – tale sistema strutturalmente prevede la possibilità di un doppio procedimento sanzionatorio avente ad oggetto lo stesso fatto storico, pur se diversamente qualificato (come illecito amministrativo o come reato).

segue

Nella sentenza *Nykanen v. Finland* (Corte EDU, Quarta Camera, 20 maggio 2014, n. 11828/11) la Corte ha ulteriormente sottolineato come costituisca violazione dell'art. 4, co. 1, del Quarto Protocollo Addizionale (che sancisce il divieto del *ne bis in idem*) l'irrogazione, nell'ambito di un procedimento tributario, di qualsiasi sanzione amministrativa che manifesti finalità repressive tali da svelarne una natura di fatto penale.

## segue

Con la sentenza *Ragnar Thorisson v. Iceland* (Corte EDU, 12 febbraio 2019, n. 52623/14) la Corte, riprendendo quanto affermato nel caso A e B c. Norvegia (Corte EDU, sent. 15 novembre 2016, ric. n. 24130/11 e 29758/11), ha affermato che per la insussistenza del *ne bis idem* occorre verificare quella connessione sufficientemente stretta nel tempo e nella sostanza che legittima il doppio processo e la doppia sanzione penale e tributaria.

Nel caso *Ragnar Thorisson v. Iceland* la suddetta connessione non era ravvisabile, in quanto era riscontrabile sia una mancanza di sovrapposizione temporale tra giudizio tributario e giudizio penale (essendosi quest'ultimo giudizio concluso ben due anni e otto mesi dopo quello tributario) sia un'ampia autonomia tra i due giudizi, in punto di ricerca e valutazione del materiale probatorio.

## segue

Sotto il profilo soggettivo, la violazione del principio del *ne bis in idem*, nell'ambito della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, può ritenersi sussistente solo quando vi sia la coincidenza tra soggetto sottoposto a procedimento penale e soggetto sottoposto a procedimento amministrativo; pertanto, ciò che è vietata è la duplicazione di procedure nei confronti di un singolo soggetto, non una normativa che, a fronte di un unico comportamento, faccia gravare sanzioni differenti su soggetti diversi.

In questo senso, la Corte di Giustizia UE, chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità dell'art. 50 CDFUE delle disposizioni dell'ordinamento italiano, che dispongono l'applicazione della sanzione amministrativa per omesso versamento dell'Iva in capo da una persona giuridica e l'applicazione della sanzione penale in capo alla persona fisica, legale rappresentante dell'ente, ha escluso che le norme nazionali, che consentono di avviare un procedimento penale dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, possano ritenersi confliggenti con il principio del *ne bis in idem* (CGUE, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15).

## segue

In ogni caso, l'orientamento più recente della Corte EDU (*ex multis*, sent. *Ragnar Thorisson v. Iceland* del 2019), nonché della Corte di Giustizia UE (sent. 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*), sembra orientato a limitare l'ambito applicativo del principio del *ne bis in idem*, in considerazione del fatto che, qualora sia ravvisabile una connessione sufficientemente stretta da un punto di vista sostanziale e cronologico tra i procedimenti amministrativo e penale, le due fasi devono essere in realtà ricondotte ad un unico procedimento sostanziale.

La Corte di Strasburgo ha escluso l'applicazione del principio del *ne bis in idem* laddove: *i)* la sanzione amministrativa e quella penale siano complementari sotto il profilo della diversa finalità perseguita dalle stesse; *ii)* i due procedimenti siano coordinati, così da evitare, in particolare, la duplicazione dell'attività istruttoria di raccolta delle prove; *iii)* l'ordinamento preveda l'applicazione, in fatto e in diritto, di una condanna cumulativa, a fronte della medesima condotta illecita; *iv)* le sanzioni siano applicate in modo che, nella determinazione di quella successiva, venga tenuta in considerazione l'entità di quella irrogata per prima.

## segue

Sulla tematica si è pronunciata anche la Corte Costituzionale con la recentissima sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019, in merito al dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli».

## segue

Il giudice *a quo* esponeva di dover giudicare della responsabilità penale di una persona fisica cui viene contestato il delitto di cui all'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), in relazione all'omissione del versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per un importo superiore all'attuale soglia di punibilità di 250.000 euro.

Il medesimo imputato era, peraltro, già stato destinatario, per la medesima omissione, di una sanzione amministrativa di importo pari al 30 per cento della somma evasa ai sensi dell'art. 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662»: sanzione divenuta ormai definitiva.

## segue

Secondo il rimettente (Tribunale di Bergamo), la duplicazione del procedimento sanzionatorio e delle relative sanzioni per lo stesso fatto – il mancato versamento del medesimo debito IVA – determinerebbe la violazione del *ne bis in idem*, così come declinato dalla sentenza *Menci*, non potendo essere ritenute soddisfatte nella specie le condizioni da quella sentenza fissate perché possa legittimarsi un doppio binario sanzionatorio per un medesimo fatto; condizioni indicate dal rimettente nella complementarietà di scopi tra procedimenti e relative sanzioni, nella diversità di taluni aspetti della condotta, nonché nella sussistenza di una normativa di coordinamento atta a limitare l'onere supplementare derivante dal cumulo di procedimenti e di norme idonee a garantire la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria rispetto alla gravità del reato.

## segue

La Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibile la censura prospettata dal rimettente Tribunale di Bergamo, dal momento che l'ordinanza di rimessione non chiarisce adeguatamente le ragioni per le quali non sarebbero soddisfatte nel caso di specie le condizioni di ammissibilità di un "doppio binario" procedimentale e sanzionatorio per l'omesso versamento di IVA, così come enunciate dalla giurisprudenza europea evocata.

*"Il rimettente si limita, infatti, a sottolineare la natura "punitiva" della sanzione amministrativa irrogata all'imputato ai sensi dell'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, nonché l'identità storico naturalistica del fatto (l'omesso versamento del debito IVA) astrattamente oggetto tanto di sanzione penale, quanto di sanzione amministrativa: circostanza, quest'ultima, che vale indubbiamente a distinguere l'illecito qui all'esame da quelli penalmente sanzionati dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, caratterizzati da condotte prodromiche o comunque diverse rispetto alla mera evasione del tributo.*

*Tuttavia, la recente giurisprudenza tanto della Corte europea dei diritti dell'uomo, quanto della Corte di giustizia dell'Unione europea, da cui il rimettente prende le mosse, non affermano affatto che la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa integri, sempre e necessariamente, una violazione del ne bis in idem".*

# Fonti bibliografiche

- E. Musco – F. Ardito, *Diritto penale tributario*, II ed., Torino, 2012.
- A. Renda, *Rapporti tra processo tributario e processo penale*, in *Funzione impositiva e forme di tutela* (a cura di M. Basilavecchia), Torino, 2018.
- A. Comelli, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Cadoppi, Canestrari, Manna, Papa, (diretto da), Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2017.
- P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Diritto penale contemporaneo*, 1/2018.
- V. Manuali, *Rapporti fra processo penale e tributario: gli sviluppi del principio del ne bis in idem*, Relazione tenuta in occasione del Convegno “Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale”, 13 – 14 aprile 2018.