

I rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario

Civitanova Marche
10- 11 giugno 2016

RELATORE
FRANCESCO SAVERIO MOSCATO

Normativa di riferimento

2

ARTICOLO 21 COMMA 4 L. 4/1929

(PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA)

ARTICOLO 12 L. 516/1982

(PRINCIPIO DELL'AUTONOMIA RECIPROCA O DOPPIO BINARIO)

ARTICOLO 20 D.LGS. 74/2000

(PRINCIPIO DEL DOPPIO BINARIO RINFORZATO)

ARTICOLI 12 BIS E 13 D.LGS. 158/2015

(INTRODUZIONE CAUSE DI NON PUNIBILITÀ)

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Articolo 21 - comma 4 Legge n. 4/1929

«.....Per i reati previsti dalla legge 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»

Civitanova marche

10- 11 giugno 2016

Articolo 21 - comma 4 Legge n. 4/1929

4

- Era precluso al giudice penale di pronunciarsi su reati fiscali quando questi dipendessero da accertamenti fiscali prima che i medesimi fossero conclusi.
- I reati tributari erano strutturati come reati di danno in cui l'evento era costituito dall'evasione d'imposta il cui accertamento, particolarmente complesso, era devoluto unicamente agli uffici finanziari
- Prima dell'accertamento dell'imposta si configurava quindi una causa di improcedibilità che precludeva al giudice penale di pronunciarsi sull'esistenza del reato fiscale

Articolo 21 - comma 4

Legge n. 4/1929

- Dopo l'accertamento il giudice penale era vincolato agli esiti dell'accertamento con riferimento all'elemento oggettivo (ovvero all'elemento dell'evasione del tributo)
- in sede penale al giudice competeva quindi di valutare unicamente gli ulteriori elementi della fattispecie e, in particolare, l'elemento soggettivo

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Articolo 21 - comma 4 Legge n. 4/1929

6

CRITICITÀ DEL SISTEMA DELLA PREGIUDIZIALITÀ TRIBUTARIA

- Lesione del principio del libero convincimento del giudice e della sua esclusiva soggezione alla legge (art. 101 comma 2, cost.) In quanto era precluso al giudice di valutare un elemento costitutivo del reato e il medesimo era vincolato agli accertamenti compiuti dagli uffici finanziari
- Condizionamento dell'azione penale che veniva ritardata dalla lentezza degli accertamenti fiscali e del processo tributario

Articolo 12

Legge n. 516/1982

7

«...In deroga a quanto disposto dall'art. 3 del 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 di imposte sui redditi e di 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»

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Articolo 12

Legge n. 516/1982

8

- Introduzione del principio secondo il quale il processo penale poteva avere inizio senza attendere il definitivo esito dell'accertamento dell'imposta evasa (c.d. Principio del "doppio binario")
- Anticipazione della tutela penale degli interessi dell'erario al compimento di atti meramente sintomatici di volontà evasiva
- Accertamento di fatti distinti (il fatto prodromico di competenza del giudice penale e il fatto di evasione di quello tributario)
- Tutela penale della cosiddetta «trasparenza fiscale» con l'anticipazione del momento consumativo del reato a tutte quelle condotte che si possono definire "prodromiche" e solo astrattamente sintomatiche di un intento lesivo nei confronti dello stato.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Articolo 12

Legge n. 516/1982

9

CRITICITÀ DEL SISTEMA FONDATO SUL DOPPIO BINARIO

- L'aver dato rilevanza penale a condotte con limitata capacità offensiva
- Creazione di una varietà di fattispecie di reato contravvenzionali, punite con pene assai miti, molte delle quali si estinguevano per oblazione.
- Sovraccarico e paralisi degli uffici giudiziari determinato dalla proliferazione dei procedimenti per reati tributari.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Articolo 20

D.lgs. 74/2000

“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”.

Civitanova Marche

10- 11 giugno 2016

Articolo 20

D.lgs. 74/2000

11

- La sanzione penale viene limitata ai fatti realmente offensivi e non più alle condotte preparatorie all'evasione.
- Il giudice penale e quello tributario sono chiamati all'accertamento del medesimo fatto in totale autonomia
- Il procedimento di accertamento ed il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti
- Parimenti gli articoli 3 e 479 del codice di procedura penale stabiliscono che il processo penale non è sospeso dalla pendenza del procedimento tributario.

Articoli 2 - 3 e 479

codice di procedura penale

- L'art. 2 del c.p.p. prevede che il processo penale non può essere sospeso per dar corso ad un procedimento civile o amministrativo in cui si decida una questione pregiudiziale «salvo che sia diversamente stabilito»
- Questo ultimo inciso trova regolamentazione negli artt. 3 e 479 c.p.p.

Articolo 3

codice di procedura penale

RAGIONI DI PREGIUDIZIALITÀ

Il disposto di cui all'art. 3 c.p.p. non interessa l'interazione tra giudizio tributario e quello penale in quanto attiene soltanto alla pregiudizialità della decisione del giudice civile in materia di stato civile o di cittadinanza

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Articolo 479

codice di procedura penale

14

EFFETTI DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO SUL PROCEDIMENTO PENALE

Se la decisione sull'esistenza del reato dipende dalla risoluzione di una controversia amministrativa di particolare complessità, il giudice penale, se la legge amministrativa non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

IL REGIME DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

15

- Il diritto tributario non prevede, com'è noto, una specifica disciplina in materia per cui la normativa di riferimento è quella contenuta nel codice civile fatte salve deroghe espresse.
- La principale deroga è contenuta nell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/92: che prevede “non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”, sancendo così un divieto perentorio in merito all'ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario e ciò in quanto la natura potestativa del rapporto di imposta e l'esigenza di speditezza fanno sì che il processo tributario si fondi essenzialmente su prove documentali

IL REGIME DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO *segue*

- Peraltro il quadro probatorio, proprio del giudizio penale, che richiede certezze sull'innocenza o sulla colpevolezza dell'imputato non comprende il regime e, soprattutto, il peso delle presunzioni, che tanto spazio hanno invece nel procedimento tributario.
- La conseguenza è che le sentenze pronunciate dal giudice tributario sulla scorta di tali presunzioni non potrebbero in alcun caso transitare come prove nel giudizio penale.

Rilevanza nel processo tributario del giudicato penale

- La diversità del regime probatorio tra i due processi, oltre ad impedirne la sospensione, determina la non automatica operatività nel giudizio tributario del giudicato penale sia esso di condanna o di assoluzione, formatosi in materia di reati fiscali ancorché i fatti esaminati in sede penale siano quelli stessi su cui si fonda l'accertamento.
- La sentenza penale non costituisce in sé prova dei fatti materiali controversi in essa ricostruiti ed accertati ma si pone comunque come un documento rappresentativo dell'esistenza e del contenuto di determinate prove assunte in sede penale, dal quale il giudice tributario può trarre elementi di giudizio, sia pure non vincolanti, che debbono essere assoggettati al vaglio critico pieno ed autonomo rispetto all'interpretazione data nella decisione penale
- Dottrina e giurisprudenza sembrano infatti orientate ad ammettere che il giudice tributario possa utilizzare quale fonte del proprio convincimento le prove raccolte nel processo penale, purché su queste il vaglio critico sia particolarmente attento e incisivo.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

Il problema del «ne bis in idem»

18

- La previsione nel nostro ordinamento di un concorso di sanzioni penali e di sanzioni amministrative nel settore tributario, ha determinato in ambito comunitario il problema del «ne bis in idem». La C.E.D.U. ha affermato il principio di diritto secondo il quale dopo che, nei confronti di una società, sono state comminate sanzioni amministrative ed esse siano divenute definitive, l'avvio di un processo penale sugli stessi fatti viola il principio giuridico del ne bis in idem.
- Pertanto, nelle ipotesi in cui la procedura amministrativa sfoci in un provvedimento particolarmente afflittivo e la decisione sia divenuta definitiva, le sanzioni inflitte possono essere considerate a tutti gli effetti come penali, invece che amministrative, onde impedire il cumulo di una sanzione, formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale, per il reato previsto con riferimento allo stesso fatto concreto.
- Queste decisioni sostanzialmente costituiscono una clamorosa bocciatura, in determinate ipotesi, del sistema del doppio binario.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

ARTICOLO 13

D.LGS. 158/2015

19

Da ultimo occorre esaminare se e in quale misura le modifiche apportate al d.lgs. 74/2000 ad opera del d.lgs. 158/2015 abbiano influito sui rapporti tra processo penale da un lato e procedimento amministrativo e processo tributario dall'altro.

- Il sistema del doppio binario è stato confermato
- Il legislatore, tenendo presente anche le censure pervenute dalla Comunità europea, ha però introdotto, con l'art. 13, una nuova causa di non punibilità collegata all'adempimento del debito

ARTICOLO 13

D.LGS. 158/2015 - 1 COMMA

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

- Reati di cui agli art. 10bis (omesso pagamento di ritenute certificate), art. 10ter (omesso versamento IVA, art. 10 quater (indebita compensazione) 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

ARTICOLO 13

D.LGS. 158/2015 - 2 COMMA

21

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

- reati di cui agli articoli 4 (Dichiarazione infedele) e 5 (Omessa dichiarazione) 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, sempre che 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.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

ARTICOLO 13

D.LGS. 158/2015 - 3 COMMA

- Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.».

ARTICOLO 13 D.LGS. 158/2015

- E' evidente quindi che nei casi di adempimento del debito tributario, rilevante ai sensi dell'art. 13, gli esiti del procedimento amministrativo di accertamento vincolano il giudice penale e prima ancora il P.M. nella fase delle indagini, essendo loro sottratto qualsiasi autonomo sindacato in ordine alla determinazione dell'imposta evasa diversamente da quanto ordinariamente accade.

CIVITANOVA MARCHE

10- 11 GIUGNO 2016

ARTICOLO 12 BIS D.LGS. 158/2015 COMMA 2

- «... La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.».

Questa disposizione regola gli effetti dei pagamenti del debito tributario non idonei, ai sensi dell'art. 13, a configurare la causa di non punibilità.

Anche in questo caso il processo penale è condizionato dalle vicende relative al procedimento amministrativo di accertamento. La ragione si rinviene nel fatto che il profitto del reato coincide con l'imposta evasa per cui non vi sarebbe ragione di prevedere una confisca in misura maggiore dell'effettivo debito tributario.