

I riflessi del giudicato penale nel processo tributario nell'esperienza comparata di Italia, Francia, Germania e USA

Erica Mustacchia

Abstract

The effect of the criminal sentence inside the tax cases is subject of discussion from years. The relation between criminal process and tax process with the passing of the years was changed, in force of the rules development required from the legislator to make more easy and quick these proceedings, and also for the doctrinal and jurisprudence interpretations.

So, for the reasons above described, the legislator has looked to make a connection between two process to facilitate reciprocal influence, or otherwise to make a separation between two process and make them independent and parallel.

Authoritative studios man are wonder, on all occasions, if an irrevocable criminal judgment was an obligation or not for tax judge and tax system.

These questions have had a wide space during the international law debate; here, the examination of France, Germany and United States of America rules.

Premessa

L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario è tema controverso oggetto di dibattito da anni; per comprendere meglio la questione occorre analizzare il rapporto intercorrente tra processo penale e processo tributario, che nel corso degli anni ha subito modifiche anche radicali dovute sia all'evoluzione normativa, voluta da un legislatore fortemente intenzionato a rendere più semplici e celeri tali procedimenti, che alle interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali. L'incontro-scontro tra procedimento penale e tributario non ha avuto solo importanza teorica ma anche diversi risvolti pratici di particolare rilievo. Una delle maggiori problematiche che il legislatore ha dovuto affrontare è stata, infatti, la possibilità di creare una sorta di collegamento tra i due processi, in modo da agevolarne l'influenza reciproca, oppure optare per la netta separazione in modo che gli stessi si svolgessero in maniera del tutto autonoma e parallela. Il centro di gravità della materia è dunque rappresentato proprio dalla questione dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario.

Autorevoli studiosi da sempre si sono chiesti se una sentenza penale irrevocabile fosse "vincolante" oppure no per il giudice tributario e per l'Amministrazione Finanziaria. A tale interrogativo hanno dato più di una risposta tanto la dottrina quanto la giurisprudenza, sia quella di merito sia soprattutto quella di legittimità, che negli ultimi anni ha suggerito tesi alquanto diverse sul punto, molto spesso addirittura contrapposte.

Anche in ambito internazionale tali questioni hanno avuto largo spazio nel dibattito; in questa sede si è proceduto con l'osservazione degli ordinamenti di Francia, Germania e Stati Uniti d'America.

SOMMARIO: 1. *Le origini del processo tributario e genesi del diritto penale tributario*; 2. *Evoluzione storica dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario*; 3. *Efficacia del giudicato penale nel processo tributario*; 4. *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario: Francia, Germania, USA*; 5. *Conclusioni*.

1. Le origini del processo tributario e genesi del diritto penal-tributario

La prima forma di processo tributario può essere rinvenuta in quei giudizi innanzi alle Commissioni tributarie che vennero create con la legge istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile (Legge 14 luglio 1864, n. 1830) ed avevano il compito di eseguire «tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta».

Con la legge 20 marzo 1865 n. 2248 (allegato E)¹ furono aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e le controversie riguardanti i diritti, ivi inclusi quelli inerenti ai tributi, furono affidate al giudice ordinario, che dunque giudicava le controversie, mentre le commissioni tributarie svolgevano il preciso ruolo di stima negli accertamenti delle imposte che, successivamente, venne attribuito all'Amministrazione finanziaria.

Con l'entrata in vigore, nel 1877², del Testo Unico sulle imposte dirette, alle Commissioni Tributarie venne attribuita la cognizione di tutte le controversie rientranti nella materia. Tale scelta fu dettata da esigenze di economia processuale tese a ridurre i carichi di lavoro della giustizia ordinaria.

La competenza delle Commissioni, deputate in origine alla risoluzione delle controversie attinenti al tributo mobiliare, fu progressivamente estesa anche all'imposta sui fabbricati (art. 2, R.D. 29 dicembre 1889, n. 6569) e all'imposta complementare sul reddito; alle stesse venne affidato il compito di decidere delle controversie tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Con la riforma del 1936, fu rivista l'intera disciplina del processo tributario. Questa indubbiamente valorizzò le funzioni delle Commissioni che divennero il fulcro della giustizia tributaria vedendosi riconosciuta anche la natura di giurisdizioni speciali.

L'entrata in vigore della Costituzione repubblicana (1° gennaio 1948) comportò la necessità di riformare la disciplina delle Commissioni tributarie, stante il divieto di istituire nuovi giudici speciali, previsto dall'art. 102 Costituzione³.

¹ Legge 20 marzo 1865, n. 2248. Legge sul contenzioso amministrativo (All. E), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 27 aprile 1865.

Art.1. I Tribunali speciali attualmente investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile, quanto in materia penale, sono aboliti e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge.

² R.D. 24 agosto 1877 n. 4021, Approvazione del testo unico delle leggi d'imposta sui redditi della ricchezza mobile (G.U. 28 agosto 1877).

³ Art. 102 Costituzione: «la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario. Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura.

La legge regola i casi e le forme della partecipazione diretta del popolo all'amministrazione della giustizia.».

La Corte Costituzionale intervenne più volte per definire la natura giuridica delle Commissioni tributarie e per risolvere le eccezioni d'incostituzionalità sollevate nel corso degli anni da vari giudici di merito.

Il 1969 fu l'anno del declassamento; la Corte Costituzionale, con le sentenze n. 6 del 29 gennaio 1969 e n. 10 del 30 gennaio 1969, qualificò le Commissioni tributarie quali organi Amministrativi, tant'è vero che non erano legittimate a sollevare questioni di costituzionalità.

Con due sentenze del 1974, precisamente la n. 215 e la n. 287, la Corte Costituzionale mutò ancora una volta la propria giurisprudenza, escludendo che alle Commissioni potesse essere attribuita natura semplicemente Amministrativa.⁴

L'esigenza di riformare il contenzioso tributario in maniera compatibile ai dettami della Costituzione, tuttavia, fu concretamente avvertita dal legislatore solo negli anni settanta col D.P.R. 636/72, e la vera svolta arrivò con i decreti legislativi del 31 dicembre 1992 n. 545 (sull'ordinamento degli organi giudiziari) e n. 546 (sul processo tributario)⁵, sostitutivi del D.P.R. 636/72, che introdussero una disciplina organica del processo tributario, adeguando quest'ultimo ai principi ispiratori del processo civile.⁶

Un'ulteriore innovazione normativa si ebbe con la legge n. 448 del 2001, orientata verso l'allargamento della giurisdizione tributaria e della concentrazione delle liti fiscali davanti ad un solo giudice. La nuova norma ha esteso la giurisdizione ai tributi di ogni genere e specie⁷ nonché alle controversie catastali, con la sola esclusione delle controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Le recenti riforme citate, oltre ad aver semplificato la struttura del processo tributario imprimendogli celerità e speditezza nello svolgimento rispetto al passato, hanno decisamente contribuito alla creazione di un rapporto di fiducia tra contribuente e Amministrazione, contrariamente a quanto avvertito in precedenza.

Passiamo ora ad esaminare la genesi del diritto penal-tributario in Italia; com'è noto alla mancata o errata applicazione di talune norme tributarie conseguono una serie d'illeciti qualificati di tipo penale.

Tale volontà di ricorrere alla sanzione penale per contrastare il fenomeno diffuso dell'evasione fiscale si manifestò sin dagli anni successivi alla proclamazione del Regno d'Italia.

In quell'epoca l'entrata più rilevante era costituita dai tributi doganali e il 21 ottobre 1861 fu emanato il «Regolamento doganale» che uniformava le varie disposizioni repressive finanziarie vigenti nei singoli ordinamenti preunitari. Ad esso seguirono altre due leggi in materia che tuttavia restarono sostanzialmente inapplicate.

La nascita del diritto penale tributario può convenzionalmente essere ritenuta coincidente con l'entrata in vigore della legge 7 gennaio 1929, n. 4, volta a reprimere le violazioni delle leggi finanziarie, la quale introdusse alcuni principi destinati a connotare questo tipo di disciplina per diversi decenni successivi, recante per l'appunto «le disposizioni generali per la repressione delle

⁴ M. VILLANI, *La competenza delle commissioni tributarie quali organi speciali di giurisdizione*, in *Altalex*.

⁵ Entrambi i decreti emanati su legge delega 413 del 1991.

⁶ Già prima della riforma del 1992 singole leggi d'imposta avevano devoluto alle commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati nel d.p.r. 636/72: ad esempio, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (L. 461/92), l'imposta straordinaria sui depositi bancari (L. 359/92), l'imposta straordinaria su particolari beni (L. 438/92), l'imposta straordinaria immobiliare (L. 359/92).

⁷ Per ogni genere e specie devono intendersi: sovrimposte, addizionali, sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, interessi ed ogni altro accessorio.

violazioni delle leggi finanziarie, relative ai tributi dello Stato». ⁸ Il legislatore del '29 ha avuto, indubbiamente, il merito di mettere ordine al quadro delle sanzioni applicate per i delitti di natura tributaria, anche se rimase inalterato il carattere tenue e poco incisivo di queste.

Le novità apportate dalla legge del '29, sia sotto il profilo della quantità dei fatti di reato contemplati sia sotto il profilo sanzionatorio, furono in effetti minime⁹; in particolare, erano ancora previste esclusivamente pene pecuniarie, quali multe ed ammende, oltre ad una pena accessoria costituita dalla sospensione dell'attività in caso di ritardo del pagamento dell'imposta. La pena detentiva fece la sua apparizione, seppur in maniera timidissima¹⁰, nel diritto penale tributario solamente nel T.U. n. 645 del 1958¹¹, con il quale è stata anche operata un'unificazione e una razionalizzazione della disciplina frammentariamente contenuta nelle diverse leggi precedenti, succedutesi dal 1945 in poi.

Un significativo cambiamento dell'atteggiamento del legislatore si ebbe con il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600¹², con il quale venne anzitutto rinnovato il sistema repressivo relativamente alla tipologia delle sanzioni ed alla loro misura¹³ e vennero inoltre introdotte una serie di pene accessorie¹⁴.

⁸ Ciò è espressamente statuito dal titolo della legge.

⁹ Già la legge 9 dicembre 1928, n. 283, aveva previsto delle sanzioni penali per omessa denuncia dei reati e per compimento di atti diretti al deliberato fine di sottrarre i redditi dell'imposizione fiscale; ma si tratta di un intervento circoscritto che, seppur possa far prefigurare future ipotesi di reato, non possiede il carattere generale della legge n. 4 del 1929. In *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè Editore 2007, p.1039

¹⁰ Per rendersi conto dell'esattezza dell'affermazione si veda l'art. 243 che stabiliva nel caso di omessa o tardiva dichiarazione, nell'ipotesi aggravata di superamento di sei milioni di lire, la pena dell'arresto fino a sei mesi, e l'art. 252 che per il reato di frode fiscale prevedeva la reclusione fino a sei mesi.

¹¹ La sanzione detentiva avrebbe fatto la sua apparizione in maniera più massiccia nel 1972, con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia d'imposta sul valore aggiunto (IVA) e poi nel 1973, con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia d'imposte dirette, in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè Editore 2007, p.1039.

¹² Il D.P.R. 29/09/1973 n. 600 disciplinava la materia dell'accertamento delle imposte sui redditi. Si trattava di una normativa sanzionatoria apparentemente e formalmente molto repressiva ma che, di fatto, restava inapplicata poiché la promozione dell'azione penale era condizionata alla definitività dell'accertamento amministrativo.

¹³ L'art. 56 del D.P.R. 600/73: «Chi non presenta la dichiarazione di cui agli artt. da 1 a 6, 10 e 11 o la presenta incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a cinque milioni di lire, è punito, oltre che con la pena pecuniaria prevista nell'art. 46, con l'arresto da tre mesi a tre anni. Se l'imposta dovuta è superiore a trenta milioni di lire, la pena dell'arresto non può essere inferiore ad un anno. Nei casi previsti dall'art. 47, quando l'ammontare complessivo delle somme non dichiarate è superiore a duecento milioni di lire, si applica, oltre alla pena pecuniaria di cui allo stesso articolo, la pena dell'arresto da tre mesi ad un anno. E' punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da lire duecentomila a lire due milioni, ferme restando le altre sanzioni eventualmente applicabili: a) chiunque, essendo a conoscenza che negli inventari, bilanci o rendiconti è stata omessa l'iscrizione di attività o sono state iscritte passività inesistenti ovvero che sono state formate scritture o documenti fittizi o sono state alterate scritture o documenti contabili, sottoscrive la dichiarazione di cui al primo comma senza rettificare i dati conseguenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile; b) chiunque, al di fuori dei casi previsti nella lettera a), indica nella dichiarazione di cui al primo comma passività inesistenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile; c) chiunque, nella dichiarazione prescritta dall'art. 7 indica nomi immaginari o comunque diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita od ostacolata la identificazione degli effettivi percipienti; d) chiunque nei certificati di cui all'art. 3 indica somme, al lordo delle ritenute, inferiori a quelle effettivamente corrisposte; e) chiunque commette fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte sul reddito. Se i fatti indicati alle lettere a), b) ed e) del comma precedente comportano evasioni di imposta per un ammontare complessivo eccedente cinque milioni di lire la multa è applicata in misura pari all'importo di tale ammontare e la reclusione non può essere inferiore a due anni. Si applica soltanto la multa se i fatti indicati nel terzo comma comportano un'evasione di imposta di speciale tenuità. Qualora la dichiarazione sia stata sottoscritta da un rappresentante negoziale, colui che ha conferito la rappresentanza è punito, fuori dei casi di concorso, con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da lire centomila a lire un milione se omette di esercitare il controllo necessario ad impedire che i fatti indicati alle lettere a), b) e c) del terzo comma vengano comunque commessi. Se i fatti indicati alle lettere a) e b) comportano evasioni di imposta per un ammontare complessivo superiore a cinque milioni di lire la multa è pari alla metà di tale ammontare e la reclusione

Tuttavia si mantenne la pregiudiziale tributaria¹⁵ e la situazione risultava aggravata da un'eccessiva lentezza del contenzioso articolato su ben quattro gradi di giudizio¹⁶.

E' con la legge 7 agosto 1982 n. 516 (cosiddetta «*manette agli evasori*»), di conversione del d.l. 10 luglio 1982 n. 429, che si realizzò per la prima volta un complesso sistema repressivo articolato ed organico, volto a contrastare il diffuso fenomeno dell'evasione fiscale con gli strumenti propri del diritto penale.

La legge 516/82¹⁷ costituì una normativa penale di settore in cui la sanzione penale, anziché rappresentare l'*extrema ratio* del sistema punitivo, assunse una funzione squisitamente preventiva¹⁸; vennero difatti inclusi nell'area della rilevanza penale i comportamenti prodromici all'evasione e le mere violazioni formali, configurandosi in tal modo una normativa composta per la maggior parte da reati di pericolo astratto¹⁹.

Orbene, anche la legge 516/82, dopo un primo periodo d'illusioni²⁰, non dette i risultati sperati.

La seconda importante svolta si ebbe con la l. 25 giugno 1999 n. 205 recante la «*delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario*» nonché successivamente, in maniera ancor più incisiva e definitiva, con il D.lgs. 10 marzo 2000 n.74.

L'obiettivo era senza dubbio quello di scostarsi definitivamente dalla legislazione del passato, che prevedeva la penalizzazione a tappeto fondata su fattispecie di reato prodromiche all'evasione. Venne così individuato un sistema sanzionatorio in cui il diritto penale tributario avesse le caratteristiche strutturali del diritto penale comune, articolandosi pertanto sulla previsione di pochissime fattispecie delittuose.

non può essere inferiore ad un anno. Si applica la sola multa se gli stessi fatti comportano evasioni di imposta di speciale tenuità...».

¹⁴ Le pene accessorie inflitte dall'art. 57 del D.P.R. 600/73 riguardavano la sospensione dall'albo dei costruttori o dagli elenchi fornitori della Pubblica Amministrazione per un anno, l'incompatibilità con l'ufficio di componente di Commissione Tributaria, la decadenza dall'ufficio di organo di amministrazione e di controllo delle persone giuridiche ed esclusione per un anno da tale ufficio e la decadenza dal diritto di fruire di contributi o altre provvidenze dello Stato e di altri enti pubblici previsti a titolo di incentivazione per l'esecuzione delle opere che hanno determinato le variazioni in aumento non denunciate.

¹⁵ (CFR. PARAGRAFO 2). Non soltanto ribadita dall'art. 56, 6° comma, D.P.R. 600/73, ma fu estesa anche all'IVA (art. 58, 5° comma, D.P.R. 633/72), E. MUSCO F. ARIDITO, *Diritto tributario penale*, Zanichelli, 2012.

¹⁶ Precedentemente il contenzioso tributario poteva articolarsi in ben sei gradi (tre dinanzi alle Commissioni e tre dinanzi al giudice ordinario) in rapporto di reciproco gravame, anche se, in alcune ipotesi, era possibile adire il giudice ordinario in via diretta; M. VILLANI, in *Altalex*.

¹⁷ E. MUSCO, *la riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Guardia fin.*, 1999, 2463, osserva che la l. 516/82 «è legge di conversione di un decreto legge e cioè di un provvedimento legislativo del potere esecutivo emesso in condizioni di necessità ed urgenza. Che vi fosse all'epoca una situazione perfettamente riconducibile ai parametri entro i quali è costituzionalmente garantita la legislazione d'urgenza, è quanto meno dubbio. Ma all'epoca, per ragioni che appare inutile ricordare, il decreto legge costituiva il modo normale di legiferare anche in materia penale, così come oggi è di moda far ricorso al decreto legislativo emesso sulla base di legge di delega». A conferma dei dubbi circa la sussistenza del requisito dell'effettiva situazione eccezionale di necessità ed urgenza, l'entrata in vigore della legge fu rimandata di quasi sei mesi (1° gennaio 1983).

¹⁸ Nella *Relazione governativa* che accompagnava il d.d.l. 13 luglio 1982, n. 3551, mirante alla conversione in legge del d.l. 10 luglio 1982, n. 419, si legge: «l'efficienza del sistema di accertamento e sanzioni non può consistere nella capacità di reprimere, ma in quella di prevenire e di dissuadere: essendo impossibile generalizzare accertamenti e sanzioni, occorre generalizzare gli effetti preventivi e dissuasivi, evidenziando preventivamente i termini di convenienza all'evasione».

¹⁹ E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, cit., 2462.

²⁰ L'incremento del gettito tributario negli anni immediatamente successivi al 1983 fece ben sperare nell'efficacia della legge: PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999.

Il D.lgs. 74/2000 non ha avuto il merito solo di ridisciplinare la normativa interna in materia di delitti penali tributari ma anche quello di adeguarla agli standard normativi europei.

Con due interventi piuttosto recenti risalenti entrambi al 2011, ma del tutto occasionali e disorganici, il legislatore ha ulteriormente novellato i reati tributari²¹. Tali interventi normativi, seppur condivisibili dal lato che riguarda l'abbassamento delle soglie di punibilità e l'aumento della prescrizione per taluni illeciti che si mostrano congrui con l'obiettivo di contrasto all'evasione fiscale, dall'altro, per gli ulteriori elementi introdotti, configurano tuttavia un diritto penale «particolare», colpendo condotte prodromiche ad una reale evasione fiscale²².

Un'importante revisione del sistema penale-tributario, è stata prevista dalla legge 11 marzo 2014, n. 23, meglio nota come “delega fiscale”, pubblicata sulla G.U. n. 59 del 2014, che autorizza il Governo a riscrivere il sistema tributario alla luce di maggiore equità e trasparenza. Gli aspetti presi in considerazione sono vari: dalla tipologia di reati, all'abuso del diritto, alla disciplina del raddoppio dei termini dell'accertamento in caso di commissione di un illecito fiscale. In concreto la delega prevede la revisione del sistema sanzionatorio, in modo da correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, introducendo la possibilità di ridurre le sanzioni in casi di minore gravità o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, circoscrivendo in tal modo l'ambito di applicazione della disciplina penale tributaria, con l'obiettivo di evitare inutili aggravii di lavoro per la magistratura inquirente, di consentire una più precisa focalizzazione sui casi effettivamente rilevanti, aumentando da un lato la deterrenza effettiva e riducendo dall'altro le incertezze e i rischi per i contribuenti.

In materia sanzionatoria un altro intervento recentissimo si è avuto con la legge delega 67/2014, la quale comporta una sorta di sospensione dei reati, compresi quelli tributari, che sono sanzionati con la reclusione fino ad un massimo di quattro anni, in quanto per essi non è più previsto il carcere ma la pena è sostituita con la «messa alla prova» dell'imputato.

In attuazione della legge delega di cui sopra, il 2 Aprile 2015 è entrato in vigore il D.lgs n. 28/2015²³ che prevede la depenalizzazione per i reati minori, interessando anche alcuni reati tributari. I criteri a cui far riferimento per individuare se deve incardinarsi un giudizio di “particolare tenuità del fatto”, sono da rintracciarsi nella nuova formulazione dell'art. 131 bis c.p., ovvero la particolare tenuità dell'offesa, che implica una valutazione sulle modalità della condotta, l'esiguità del danno o del pericolo, e la non abitudine del comportamento dell'autore.

²¹ Il primo intervento, cioè il D.l. 13 agosto 2011, n. 138 convertito in legge 14 settembre 2011, n. 148, ha previsto un significativo irrigidimento del trattamento sanzionatorio tributario penale, consistito, tra l'altro, nell'abbassamento delle soglie di punibilità, nell'eliminazione delle fattispecie attenuate per i reati di utilizzazione ed emissione di fatture per operazioni inesistenti, nell'aumento di 1/3 i termini di prescrizione, inoltre è stata introdotta una condizione ostativa per l'applicazione della pena su richiesta delle parti, ed è stata prevista la non applicazione della sospensione condizionale della pena qualora l'imposta evasa o non versata sia, congiuntamente, superiore al 30% del volume d'affari e a 3 milioni di euro.

Con il secondo, ovvero il D.l. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, cosiddetta “Salva Italia”, sono state introdotte delle misure volte all'emersione della base imponibile ed alla trasparenza fiscale.

²² Si fa riferimento a tutte quelle fattispecie criminose, volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'Erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei al compimento di una successiva evasione. Viene dunque sanzionata penalmente sia l'esibizione agli organi di controllo che la trasmissione al Fisco, ove richiesti, di documenti falsi, e viene applicata congiuntamente la pena prevista per uno dei delitti di cui al D.lgs. 74/2000.

²³ Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 64 del 18 marzo 2015, recante “Disposizioni in materia di non punibilità per particolare tenuità del fatto, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera m), della legge 28 aprile 2014, n. 67. L'ambito di applicazione del nuovo istituto è limitato a tutti i reati puniti con pena pecuniaria, sola o congiunta a pena detentiva, e ai reati rientranti in una cornice edittale non superiore ai 5 anni.

2. Evoluzione storica dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario

La delicata e non semplice questione dei rapporti intercorrenti tra procedimento penale e processo tributario venne affrontata già del legislatore del '29 che, con il sistema della «pregiudiziale tributaria» prevista dall'art. 21 comma 4 della legge 7 gennaio 1929 n. 4²⁴, subordinava l'esercizio dell'azione penale alla conclusione del procedimento amministrativo di accertamento ed anche all'eventuale giudicato formatosi nel processo tributario.

In particolare, la pregiudiziale si concretizzava nell'obbligo dell'autorità giudiziaria di sospendere l'azione penale fintanto che dagli uffici finanziari non fosse giunta comunicazione che l'avviso di accertamento non poteva essere più impugnato a causa dell'inutile decorso del termine per proporre ricorso ovvero a seguito di una decisione definitiva della Commissione Tributaria. Pertanto, l'inizio dell'azione penale era da un lato subordinato alla conclusione dell'attività di accertamento dell'*an* e del *quantum debeatur* da parte dell'Amministrazione finanziaria, e dall'altro dipendeva dal complesso ed interminabile *iter* del contenzioso tributario²⁵ i cui tempi, non stabiliti, erano anche un'inevitabile conseguenza delle strategie difensive del contribuente.

La disciplina contenuta nel comma 3 dell'art. 21 della sopracitata legge prevedeva due deroghe; la prima prevista dal successivo art. 22 riguardante l'estensione della competenza del tribunale adito per la risoluzione sia della controversia concernente il reato penale che quella relativa al tributo, e la seconda in deroga al principio anch'esso generale sancito dall'art. 3 c.p.p. del 1930, che prevedeva esplicitamente la pregiudizialità obbligatoria del processo penale rispetto a tutti gli altri processi.

Sia per il principio di unità della giurisdizione, che per la natura speciale dei tributi, che per il tecnicismo della materia fiscale, al giudice penale non era permesso mettere in discussione un elemento già accertato e valutato dal giudice tributario quale appunto l'evasione d'imposta.

L'esito dell'accertamento divenuto definitivo faceva stato per il giudice penale che non poteva pronunciarsi sulle valutazioni dell'ufficio finanziario ma poteva procedere solamente alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e alla quantificazione della pena.

Con il sistema della pregiudiziale tributaria, non solo non si poteva dar corso all'azione penale prima che l'accertamento fosse divenuto definitivo, ma il giudice penale avrebbe dovuto anche recepirne le risultanze, impedendo così ogni possibile conflitto di giudizi²⁶.

Tuttavia, questo sistema presentava diversi sospetti d'illegittimità costituzionale ed era inoltre d'ostacolo all'efficacia dell'azione penale a causa delle lungaggini proprie del procedimento e del rito tributario²⁷, conducendo al fallimento il sistema repressivo che era destinato o a rimanere inapplicato o comunque ad essere applicato con eccessivo ritardo.

²⁴ Entrata in vigore il 1° luglio 1931, dopo una lunga ma opportuna «vacatio legis», la l. n. 4/1929, recante «Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie», era considerata la «Magna Charta» del sistema degli illeciti fiscali e delle relative sanzioni perché le norme di diritto tributario erano finalmente organizzate in un vero e proprio *corpus iuris* e si tracciava, in maniera del tutto rivoluzionaria, una linea di confine tra l'illecito penale e l'illecito amministrativo che tenesse conto della natura differente della sanzione, anziché dell'interesse tutelato.

²⁵ Si consideri che, quantomeno fino all'entrata in vigore del d.p.r. n. 636/1973, erano ben sei i gradi di giurisdizione in quanto successivamente all'adizione delle Commissioni amministrative tributarie (distrettuali, provinciali e Commissione centrale), l'azione giudiziaria poteva essere esperita dinanzi agli organi della giurisdizione ordinaria.

²⁶ L. NICOTINA, *Le interferenze tra processo tributario e processo penale: pregiudizialità, autonomia o coordinazione critica*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc.10, pt. 2, 2011.

²⁷ Il processo tributario inizialmente, tra ricorsi di natura amministrativa e ricorsi giudiziari, era composto da ben 6 gradi di giudizio (T.U. n. 4021 del 24 agosto 1877), e successivamente, col D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, ne prevedeva quattro.

La disciplina del procedimento amministrativo di accertamento, d'altronde, non prevedeva alcuna forma di cooperazione in contraddittorio tra le parti e nemmeno la possibilità di prevenire ed estinguere la lite.

Tali circostanze condussero successivamente alla declaratoria d'incostituzionalità della pregiudiziale tributaria anche per incompatibilità col principio del libero convincimento del giudice e con gli artt. 101 e 102 Costituzione, poiché al giudice era impedita la diretta cognizione dei fatti costituenti reato.

Le pronunce della Corte Costituzionale posero le premesse per l'abrogazione della pregiudiziale tributaria e imposero nuovi interventi legislativi che approdarono in una direzione totalmente opposta rispetto alla precedente, in cui prevalevano l'autonomia e la celerità del sistema punitivo rispetto all'antecedente esigenza di unicità, certezza e coerenza.

Il D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n. 516, affermava il principio del cosiddetto «doppio binario» che prescriveva l'indipendenza tra giudizio penale e tributario non consentendo la sospensione in attesa di definizione delle questioni tributarie o penali.

La scelta del legislatore dell'82 di svincolare l'azione penale dai preliminari e definitivi accertamenti tributari condusse ad una tendenziale autonomia dei due procedimenti, senza interferenze reciproche tra gli stessi (da qui, appunto, la scelta della locuzione «doppio binario»), sulla base che tale indipendenza avrebbe impresso celerità ed efficienza sia all'accertamento penale sia all'attività di riscossione delle entrate tributarie. Inoltre l'art. 12 della legge 516/82 garantiva alla sentenza penale irrevocabile, pronunciata a seguito di regolare giudizio penale, efficacia vincolante nel processo tributario ma limitatamente ai «fatti materiali» oggetto del giudizio. Pertanto l'art. 12 in parola costituiva una parziale deroga alla norma di carattere generale prevista dall'art. 28 del codice di procedura penale del 1930²⁸, superando così il limite delle restrizioni probatorie proprie del processo tributario²⁹ posto da quest'ultima.

La legge 516/82, peraltro, poteva considerarsi il prodotto del compromesso tra una tendenza separatista che, per ragioni di efficienza, voleva mantenere autonomi i due processi, e una tendenza tradizionalista la quale, sulla base di antiche convinzioni di unità della giurisdizione e d'incisività dell'accertamento penale, voleva conferire prevalenza e maggiore importanza alle sentenze irrevocabili emesse in sede penale.

Il sistema così delineato risultò molto particolare e presentò disfunzioni nell'applicazione³⁰ e difficoltà nell'interpretazione³¹.

La sospensione del giudizio penale era, dunque, un'anomalia nel regime prescrizione dei reati. Pertanto, la discrasia temporale tra il momento di emissione del fatto di reato a carico dei contribuenti e il momento di formazione della sentenza definitiva di condanna nella sede processuale amministrativa, ritardava eccessivamente l'azione penale svuotandola della sua portata dissuasiva.

²⁸ L'art. 28 dell'abrogato codice Rocco, sotto la rubrica «Autorità del giudicato penale in altri giudizi civili o amministrativi» sanciva: «Fuori dai casi preveduti dall'articolo precedente, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio e il decreto di condanna divenuto esecutivo hanno autorità di cosa giudicata nel giudizio civile o amministrativo quando in questo si controverte intorno a un diritto il cui riconoscimento dipende dall'accertamento dei fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, salvo che la legge civile ponga limitazioni alla prova del diritto controverso».

La Consulta, con sentenza n. 55 del 1971, dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. sopracitato, nella parte in cui assegnava forza vincolante al giudicato penale anche nei confronti di coloro che non fossero stati posti in condizione di partecipare al processo penale.

²⁹ Le restrizioni probatorie erano enuncia nell'art. 35 del D.P.R. n. 636 del 1972, allora in vigore. Codesto costituiva un provvedimento normativo che dettava la revisione della disciplina del contenzioso tributario, ed è stato abrogato con l'insediamento delle Commissioni Tributarie provinciali e regionali (dal 1° aprile 1996).

³⁰ Il giudice penale, non specializzato, era costretto a condurre autonome valutazioni in una materia complessa qual è quella tributaria, e dunque costretto a ricorrere a perizie esterne che rallentavano il giudizio e spostavano parte del potere ai collaboratori del giudice.

Una nuova prospettiva arrivò con il novellato codice di procedura penale del 1988³², il c.d. «*Codice Vassalli*», che con l'art. 654³³ produceva una sorta di abrogazione implicita dell'art. 12 della legge n. 516/82, esplicitata in seguito dall'art. 25 del D.lgs. 74/2000.

Il novellato codice di rito, tuttora in vigore, ha accolto la regola della separazione delle giurisdizioni alla quale ha posto singole eccezioni³⁴: una di queste è quella prevista ai sensi dell'art. 654.³⁵

Anche il citato D.lgs. n. 74/2000 ha sancito la reciproca autonomia del processo penale e tributario, ai sensi dell'art. 20³⁶, conformemente agli obiettivi e alle regole processuali proprie di ciascun ordinamento, recidendo non solo il vincolo di pregiudizialità ma anche quello dell'efficacia del giudicato esterno. Con ciò, concretando un ritorno al passato poiché destinato a riproporre lo scontato rischio di conflitto tra giudicati³⁷.

Tuttavia, dalla lettura dell'art. 20 non emerge l'espressa autonomia del processo penale dal processo tributario ma tale principio è da ritenersi immanente nel sistema processuale penale³⁸ (cfr. artt. 3³⁹ e 479⁴⁰ c.p.p.).

Inoltre il citato D.lgs., con l'art. 19 ha inserito nei rapporti tra processo penale e tributario il «principio di specialità» il cui risolve in termini di garanzia e civiltà giuridica la questione relativa alla «rilevanza penale del fatto», in quanto sarebbe stato eccessivamente gravoso sanzionare due volte, pur se a diverso titolo, un medesimo comportamento; quindi nel caso in cui, un medesimo fatto è punito sia dalla sanzione penale che amministrativa, deve essere applicata la disposizione speciale. Viene così capovolta la regola della cumulabilità della sanzione penale e amministrativa

³¹ Le principali difficoltà vennero riscontrate laddove si cercava di dare una corretta interpretazione al significato di fatti materiali, di efficacia di giudicato, dei limiti soggettivi in ordine ai quali tali efficacia poteva essere fatta valere ed ancora nella attribuzione della vincolatività delle sentenze emesse in sede penale.

³² D.P.R. 22 settembre 1988, n. 447, entrato in vigore il 24 ottobre 1989, ad un anno dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

³³ Art. 654 c.p.p.: «nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa».

³⁴ Diversamente dal codice previgente che nello specifico all'art. 28 accoglieva il principio dell'unità della giurisdizione, secondo cui il giudicato penale godeva dell'efficacia *erga omnes* in tutti i processi civili o amministrativi, a prescindere dal fatto che questi avessero ad oggetto il danno derivante dal reato.

³⁵ A. BERTUCCI, *Rapporto tra procedimento penale e processo tributario: un'interpretazione alternativa*, in *Quadrimestre di Business and Tax*, n. 1, 2007.

³⁶ Art. 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.»

³⁷ *Ex pluris*, G. BERSANI, *Il principio di specialità in tema di applicazione delle sanzioni per i reati tributari: art. 21 del D.lgs. n. 74/2000*, in *Il Fisco*, n. 8, 2000.

³⁸ A. TRAVERSI, *La crisi del «doppio binario» tra contenzioso fiscale e processo penale*, in *Il Fisco*, fasc. 24, 2011.

³⁹ Art. 3 c.p.p.: «Quando la decisione dipende dalla risoluzione di una controversia sullo stato di famiglia o di cittadinanza, il giudice, se la questione è seria e se l'azione a norma delle leggi civili è già in corso, può sospendere il processo fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce la questione [478, 479c.p.p.] ...».

⁴⁰ Art. 479 c.p.p.: «Fermo quanto previsto dall'articolo 3, qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa [193], può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato [324] ...».

prevista espressamente dall'art. 10 della legge 516/82, estendendo ora al campo tributario il principio generale fissato dall'art. 15 c.p.⁴¹.

Connesso al principio di specialità è l'art. 21 del D.lgs. 74/2000 secondo il quale la sanzione amministrativa viene comunque irrogata dall'ufficio competente ma non sarebbe eseguibile nei confronti del soggetto condannato in sede penale poiché deve essere applicata ed eseguita la sanzione penale, ciò in virtù appunto del principio di specialità. La sanzione amministrativa, però, sarebbe eseguibile nei confronti del soggetto assolto per mancanza di dolo o per mancato superamento delle soglie, in quanto, trattandosi di fatto non rilevante penalmente non sarebbe applicabile la sanzione penale.

Tale disciplina è fonte d'incertezze sia interpretative che applicative; unica conclusione possibile, che supera il dato letterale, è che non si ha l'irrogazione della sanzione amministrativa solamente laddove il giudice contesti l'esistenza storica del fatto e non ha solo escluso che il «fatto sia penalmente rilevante»⁴².

3. Efficacia del giudicato penale nel processo tributario

La materia del giudicato nel vecchio codice di procedura penale abrogato era disciplinata, anche se non in maniera organica nel libro I, mentre nel nuovo codice del 1988, è inserita nel Titolo I del Libro X dedicato all'esecuzione, ed è appunto intitolato «giudicato».

Il presupposto dal quale parte il legislatore per giustificare tale collocazione è la consapevolezza dell'esistenza di due distinte fasi, la prima delle quali è il «processo» il quale termina con l'emanazione della sentenza, mentre la seconda è la «fase esecutiva» che comprende gli atti successivi all'emanazione della sentenza. Il giudicato rientra in quest'ultima fase.⁴³

Il termine «giudicato», nonostante l'espressione sia utilizzata all'interno dello stesso c.p.p., non è definito né in tale codice né in quello penale; o meglio questi ultimi non offrono una definizione indipendente e diversificata rispetto a quella di «irrevocabilità» delle sentenze e dei decreti penali delineata dall'art. 648 c.p.p., dal quale si deduce che la nozione d'irrevocabilità è frutto del rapporto esistente tra le sentenze e le loro originarie o residue possibilità d'impugnazione (o opposizione).

Fondamento dell'irrevocabilità è quindi la non ripetibilità, nelle forme delle impugnazioni ordinarie, del giudizio sul fatto e sulla responsabilità nonché sulla eventuale determinazione della pena.

La considerazione che un determinato giudizio non sia ripetibile porta come logica conseguenza a far assumere al giudizio stesso un assetto definitivo; ciò comporta l'impossibilità di modificarne il contenuto.

⁴¹ Art. 15 c.p.: «Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito».

⁴² Pertanto, se l'amministrazione finanziaria contesta, in base ricostruzioni induttive, che il contribuente abbia conseguito o percepito ricavi o compensi non tassati, il contribuente, se assolto -perché il giudice ha ritenuto che non è stata raggiunta la prova che è stata ceduta merce in nero- potrà evitare anche l'esecuzione della sanzione amministrativa. Invece se il giudice ritiene che il metodo presuntivo non sia stato in grado di dimostrare il superamento della soglia di punibilità, la sanzione potrà essere eseguita poiché il giudice non ha contestato l'esistenza storica del fatto; al di sotto della soglia di punibilità viene irrogata la sanzione amministrativa. E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore, 2012.

⁴³ A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Fasc. 1, pt. 1, 1996.

Però il giudizio che non è ripetibile nelle forme delle impugnazioni ordinarie lo può tuttavia essere in quelle delle impugnazioni straordinarie; dunque la definitività del giudizio posta dall'esistenza dell'irrevocabilità, non è assoluta, ma è tendenziale, così come l'immodificabilità del contenuto del giudizio stesso.

Prospettata in tal modo la nozione d'irrevocabilità espressa dall'art. 648 c.p.p. descrive una situazione uguale a quella che nel processo civile integra, ai sensi dell'art. 324 c.p.c.⁴⁴, la nozione di «sentenza passata in giudicato» o, come si legge nella rubrica della norma in questione, di «giudicato formale». Così è infatti definita la sentenza non più sottoponibile ad impugnazione mediante i mezzi indicati nell'art. 323 c.p.c.⁴⁵. Pertanto, potrebbe ammettersi che la nozione di giudicato penale è esattamente sovrapponibile a quella d'irrevocabilità delle sentenze e dei decreti penali di condanna così come descritta dall'art. 648 c.p.p..

Il giudicato penale, nei suoi aspetti qui sopra delineati, cioè decisione dotata delle caratteristiche di tendenziale definitività e di altrettanta tendenziale immodificabilità, trova nella Costituzione i suoi fondamenti sia per quanto attiene ai meccanismi di formazione sia relativamente ad alcuni dei suoi effetti.

Al giudicato penale viene attribuita una funzione negativa consistente nell'impedire un nuovo giudizio sul medesimo fatto (*ne bis in idem*), ma anche un'altra funzione e cioè l'obbligo per gli altri giudici di «riconoscere l'esistenza del giudicato in tutte le pronunce sopra domande che presuppongono il giudicato stesso»⁴⁶.

Questa idea nel passato era sostenuta dalla convinzione che la decisione penale dovesse prevalere poiché sorretta da un accertamento più rigoroso e quindi più attendibile di quello civile e poi anche dall'elaborazione da parte di Lodovico Mortara del «principio dell'unità e dell'identità della giurisdizione» come funzione e manifestazione dell'unità dello Stato⁴⁷. Tale teoria ebbe importanza perché principalmente evitò interferenze, duplicazioni e contraddizioni nel caso di attività dei giudici penali e civili sui medesimi fatti.

Anche con la legge n. 4 del '29 i contrasti fra giudicati non avevano modo di verificarsi poiché il giudice penale era vincolato all'accertamento formato in sede tributaria, dunque non poteva fornire un contributo autonomo, con la necessaria conseguenza che i giudicati non potevano che essere uniformi, ma ciò a danno della speditezza dei giudizi.

Lo scenario cambiò con l'introduzione del codice del 1930, e precisamente con l'art. 28, secondo il quale la sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio acquistava autorità di cosa giudicata nel giudizio extrapenale soltanto nel caso in cui «nel giudizio civile o amministrativo si controverte intorno ad un diritto il cui riconoscimento dipende dall'accertamento dei fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale»; questa parte della norma è stata poi riprodotta nel codice Vassalli nell'art. 654 c.p.p..

Dalla scelta politica di abbandonare la pregiudiziale tributaria e dalla conseguente necessità di trovare un compromesso tra le esigenze che inducevano a mantenere il processo penale e il processo

⁴⁴ Art. 324 c.p.c.: «S'intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395».

⁴⁵ Art. 323 c.p.c.: «I mezzi per impugnare le sentenze, oltre al regolamento di competenza nei casi previsti dalla legge, sono: l'appello, il ricorso per cassazione, la revocazione e l'opposizione di terzo».

⁴⁶ A. TANZI, *Note in tema di rapporto tra processo penale e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc.1, 1996, cit. CHIOVENDA, *Sistema di diritto processuale civile*, Milano, 1937,176.

⁴⁷ A. TANZI, *Note in tema di rapporto tra processo penale e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc.1, 1996, cit. L. MORTARA, *Commentario delle leggi e del codice di procedura civile*, Milano, 1899.

tributario indipendenti nel loro svolgimento e contemporaneamente indifferenti l'uno ai risultati dell'altro, (tali scelte riconducibili all'interesse dell'Amministrazione finanziaria a non vedere bloccate le procedure di accertamento e riscossione in attesa della definizione del processo penale), e da quelle che sollecitavano un coordinamento invece idoneo a ridurre il rischio di accertamenti contrastanti, scaturì la legge 516/82 ed in particolare l'art. 12 che assegnava efficacia vincolante alla sentenza penale, a prescindere dalle limitazioni probatorie del processo tributario, superando la riserva dell'assenza dei limiti alla prova di cui all'art. 28 c.p.p. e comunque la specificità della *ratio* dell'art. 12 non toglieva che il meccanismo di coordinamento da esso previsto, nel suo nucleo essenziale, risultava corrispondente a quello di cui all'art. 28 c.p.p. del 1930, in quanto entrambi attribuivano alla sentenza penale l'autorità di cosa giudicata laddove contenesse l'accertamento di «fatti materiali»⁴⁸.

Appare opportuno, a questo punto, chiarire cosa s'intende per «fatti materiali». Dottrina prevalente intende per «fatti materiali ... oggetto del giudizio penale» i fatti «nella loro pura storicità a prescindere dalla qualificazione giuridica». In tal modo, viene rimarcata la competenza del giudice tributario a risolvere tutte le questioni di diritto, anche se relative alla costruzione della fattispecie, e per converso l'efficacia vincolante si esplica qualunque sia il profilo sotto il quale essi siano rilevanti per la decisione tributaria⁴⁹.

Il legislatore tributario, parlando di «autorità di cosa giudicata», voleva dunque stabilire l'incontrovertibilità dell'accertamento di «fatti materiali» raggiunto in sede penale, cioè conferirgli efficacia nel senso di «fare stato» così come si esprime l'art. 2909 c.c.⁵⁰, nel vincolare il giudice *ad quem*.

Dopo l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, l'art. 12 L. 516/82 subì dei mutamenti, e nonostante fosse riconosciuto che una legge generale successiva non potesse abrogare una norma speciale precedente⁵¹, e quindi vi fosse la certezza della sostanziale sopravvivenza della legge speciale, non mancarono opinioni contrastanti; la Cassazione nella sentenza 7403/1995⁵² negava espressamente la natura di norma speciale della seconda parte del comma 1 dell'art. 12 (tale statuizione non fu condivisa dai maggiori interpreti)⁵³.

⁴⁸ Che l'art. 28 c.p.p. 1930 rappresenti la matrice dell'art. 12 L. 516/82 corrisponde all'opinione pressoché unanime (R. Russo, A. Giarda), in R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994.

⁴⁹ R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994

⁵⁰ Art. 2909 c.c. cosa giudicata: «L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa».

⁵¹ Secondo il principio «*lex posterior generalis non derogat priori specialis*». Questo principio trova preciso riscontro nell'art. 15 c.p. il quale ha costituito un punto di riferimento sufficiente per l'applicazione generalizzata dello stesso da parte della giurisprudenza.

⁵² Partendo dal raffronto fra le due disposizioni contenute nel primo comma dell'articolo in esame, in cui la prima stabiliva l'impossibilità di sospendere il processo tributario in pendenza del processo penale per reati tributari, e la seconda prevedeva l'autorità vincolante della sentenza penale nel processo tributario, la Corte di Cassazione affermava che solo la prima avrebbe avuto la natura di norma speciale poiché derogava alle disposizioni dell'art. 3 c.p.p. all'epoca vigente, mentre la seconda facendo proprie, e sostanzialmente trascrivendo, con identiche espressioni, le regole dell'art. 28 del codice di procedura abrogato sull'autorità del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo, resta sul piano della conferma e riproduzione dei principi generali.

⁵³ La non condivisibilità nasce dal fatto che vi era una profonda differenza tra l'art. 28 del codice del 1930 e la seconda parte del comma 1 dell'art. 12 legge tributaria del '82: in quest'ultima infatti non era riprodotta la parte finale dell'art. 28 vecchio c.p.p. che subordinava la possibilità che il giudicato penale potesse essere vincolante alla condizione che «la legge civile» non avesse posto «limitazioni alla prova del diritto controverso». Ebbene, il fatto che la legge tributaria contenesse numerose limitazioni in tal senso, aveva fatto concludere agli interpreti che l'art. 28 non avrebbe potuto trovare applicazione nel giudizio tributario, a prescindere dalla vigenza, prima dell'82, del sistema della «pregiudiziale tributaria», ed in questo senso l'art. 12, non riproducendo i limiti contenuti nell'art. 28, se ne differenziava sostanzialmente, così da essere sempre stato ritenuto dagli interpreti norma speciale e quindi resistente

Va inoltre considerato l'art. 207 disposizioni attuative del codice di procedura⁵⁴ che non fa menzione dell'art. 12 della legge tributaria dell'82' tra le regole speciali lasciate in vigore⁵⁵, e quindi dovrebbe considerarsi abrogato.

E' stato osservato da alcuni autori che la norma di attuazione non avrebbe però potuto riguardare la materia di cui all'art. 12 L. 516/82, in quanto «le limitazioni al libero convincimento dei giudici extrapenali fuoriescono dalla disciplina delle forme e dei modi procedurali che debbono regolare l'attività degli organi giurisdizionali penali», e dunque si è rilevato che l'art. 12 fosse una norma di «indole processuale tributaria» e quindi non attinente al tema del procedimento per la repressione dei reati⁵⁶.

Inoltre è stato sostenuto che l'art. 207 disp. Att. C.p.p. non si riferisse alle norme tributarie sulla ultrattività del giudicato penale poiché: «in primo luogo queste non sono qualificabili come norme procedurali; in secondo luogo perché esse, attribuendo al giudicato penale efficacia di prova legale in sedi giudiziarie diverse sono rivolte non al giudice penale quanto piuttosto al giudice extrapenale che di tale efficacia è destinato a subirne le conseguenze»⁵⁷.

Il mancato salvataggio della disciplina di cui all'art.12 legge 516/82 potrebbe però anche essere dovuto ad una dimenticanza del legislatore (come riportava la nota illustrativa al progetto preliminare delle norme di attuazione del codice di procedura penale)⁵⁸, ma di ciò non si può esser certi; tuttavia sembra evidente che la disciplina applicabile debba essere necessariamente quella del codice e non quella della legge speciale, poiché, come abbiamo visto, la tecnica legislativa adottata dal legislatore del 88' fu proprio quella di prevedere l'abrogazione di ogni disposizione speciale penale ad eccezione di quelle previste nel titolo II e nel titolo III delle norme di attuazione, e dell'imposizione di quelle previste nel nuovo codice.

Il fatto di aver adottato un sistema così diverso ha significato anche abbandonare quei principi che erano alla base dei rapporti tra procedimento penale ed altri procedimenti così com'erano delineati nel vecchio codice e in ossequio dei quali il legislatore del 82' aveva previsto l'art. 12; si pensi appunto alla norma che nel codice del 1930 prevedeva il vincolo extrapenale, così pure la norma speciale della legge n. 516/82, che trovava la sua giustificazione in primo luogo nell'esigenza che venisse evitata la possibilità di giudicati contrastanti e poi in una ragione di economia processuale, ovvero nella convinzione che raggiunta la prova su un determinato fatto sarebbe stato inutile ripetere l'accertamento.

all'intervento della nuova codificazione generale. A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 1, pt. 1, 1996.

⁵⁴ Art. 207 Disp. att. c.p.p.: ambito di applicazione delle disposizioni del codice: «Le disposizioni del codice si osservano nei procedimenti relativi a tutti i reati anche se previsti da leggi speciali, salvo quanto diversamente stabilito in questo titolo e nel titolo III».

⁵⁵ La tesi dell'implicita abrogazione per non menzione è stata sostenuta anche dalla Cassazione con sentenza n. 10792/94, non tenendo conto delle considerazioni di segno opposto che aveva manifestato autorevole dottrina.

⁵⁶ AIUDI, *Appunti sulle innovazioni connesse alla riforma del c.p.p.*. E. CONSOLO, *Nuovo codice di rito penale, giudicato penale e procedimenti tributari*, in A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 1, pt. 1, 1996.

⁵⁷ Così P. RUSSO, *L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 1, pt. 1, 1996.

⁵⁸ Nella nota illustrativa del progetto preliminare per l'art. 207 disp. att. C.p.p., si legge alla pagina 3: «la disposizione in esame, inoltre, funge da norma di chiusura idonea a risolvere tutti quei casi nei quali, per le inevitabili omissioni o dimenticanze, non sarebbe possibile stabilire la sopravvivenza o no dopo l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale della legge processuale speciale non riconducibile ad alcuna delle disposizioni contenute in questo titolo».

Invece nel nuovo codice, ai sensi degli artt. 2 e 3, viene negata in ogni ipotesi l'efficacia del giudicato extrapenale, con la sola eccezione dei giudicati civili in materia di status familiari e cittadinanza solo nel caso in cui il giudice disponga la sospensione (facoltativa) del processo. Dunque il nuovo codice è del tutto incentrato sul principio della separazione tra diversi processi, ma vi è un'eccezione, rappresentata dall'art. 654 c.p.p., il quale prevede che la sentenza penale possa avere efficacia di giudicato nei giudizi civili o amministrativi anche se con delle limitazioni che rendono la possibilità che tale efficacia vincolante si realizzi abbastanza marginale, soprattutto nel processo tributario.

In primis, l'efficacia risulta limitata poiché quest'ultima per valere in sede extrapenale deve derivare da una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito al dibattimento, ed *in secundis* deve trattarsi di fatti rilevanti ai fini della decisione penale, ed il vincolo del giudicato opera solo nei casi in cui «la legge civile non imponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa».

La sentenza penale, anche se non fa stato nel processo tributario, può essere comunque prodotta e costituire una prova documentale ai sensi degli artt. 7, 32, comma 1, e 58, comma 2 del d.lgs. 546/92, liberamente apprezzabile e valutabile dal giudice tributario ai fini della decisione⁵⁹.

Un'ulteriore modifica normativa si è avuta con il D.lgs. 74/2000 che attraverso l'incoerente accostamento tra principio del «doppio binario» e «principio di specialità» ha contribuito a rendere ancora più complessa la già *vexata quaestio* dei rapporti tra procedimento penale e tributario e soprattutto del contrasto tra giudicati provenienti da due differenti giurisdizioni, quali appunto quella tributaria e quella penale.

Si può ben ritenere, pertanto, che il rapporto tra i due procedimenti oggi sia regolato soltanto dal combinato disposto degli artt. 20 del D.lgs. 74/2000 e 654 c.p.p..

Dalla Relazione di accompagnamento al citato D.lgs. si evince infatti che, con riferimento all'art. 654 c.p.p., viene esclusa l'efficacia esterna del giudicato penale allorché la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, ed inoltre con la Circolare Ministeriale n. 154/E del 4 agosto 2000, l'Amministrazione finanziaria ha confermato che «... in mancanza di una normativa derogatoria, troveranno applicazione le disposizioni ordinarie relative all'efficacia del giudicato penale e, in particolare, l'art 654 c.p.p.» ammettendo però un'efficacia condizionata del giudicato penale nel processo tributario, fatto salvo il rispetto della differente *lex probatoria*⁶⁰, e quindi solo ove la sentenza penale non sia connessa strettamente con l'utilizzo di prove non ammesse nel processo tributario ai sensi dell'art. 7 del D.lgs. 546/92.

Nonostante ciò la giurisprudenza di legittimità ha più volte smentito che il giudicato penale possa essere fatto valere (sia pur rispettando certi limiti) nel processo tributario, negando l'applicabilità del citato art. 654 c.p.p. proprio in ragione dei divieti probatori in esso vigenti, e circoscrivendo, inoltre, l'efficacia esterna delle sentenze penali a quelle di condanna e di assoluzione pronunciate nei confronti dell'imputato o della parte civile all'esito del dibattimento, con l'esclusione di ogni altra statuizione giurisdizionale⁶¹.

⁵⁹ Così sentenza Cassazione del 19 aprile 2008 n. 96: un titolare di un'impresa di allevamento di animali, esibiva nel processo tributario il giudicato penale vertente sul medesimo merito, che lo aveva mandato assolto dall'accusa di aver utilizzato fatture per operazioni inesistenti. In E. MUSCO F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore, Bologna, 2012.

⁶⁰ M. VILLANI, *I riflessi del giudicato penale nel processo tributario*, in *Altalex*, 2011.

⁶¹ Cfr.: Suprema Corte di Cassaz. sent. n. 2728 del 24 febbraio 2001, Cassaz. Civile, sez. tributaria, n. 13006 del 23 ottobre 2001, Cassazione, sez. V, sent. 21.06.2002 n. 9109 e Cassazione sent. n. 8129 del 23 maggio 2012.

Alla luce delle novità introdotte dal decreto legislativo del 2000, per quanto riguarda l'efficacia della sentenza irrevocabile pronunciata in un processo penale per reati in materia d'imposte dirette ed indirette, si può affermare che non può attribuirsi nessuna automatica autorità di cosa giudicata nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione, 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 che il giudice non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva penale, estendendone automaticamente gli effetti, ma nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, egli deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.⁶²

È opportuno considerare, infine, che le recenti sentenze confermano l'esistenza di una c.d. «terza via» nell'interpretazione delle disposizioni disciplinanti i rapporti tra i due procedimenti, in base alla quale si può affermare che il giudice tributario possa, in modo del tutto legittimo, esaminare il contenuto delle prove acquisite nel processo penale, ricostruendo il fatto storico in virtù delle medesime circostanze già oggetto di esame da parte del giudice penale, a patto che venga posto in essere un distinto procedimento valutativo degli elementi probatori stessi e secondo le regole vigenti in campo tributario ovvero che il giudice tributario proceda ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori, in ossequio del principio del libero convincimento del giudice⁶³.

Dunque la sentenza penale può costituire un documento⁶⁴ nel quale viene presentata l'esistenza ed il contenuto di prove assunte in sede penale, le quali possono essere assoggettate alla valutazione del giudice tributario ma non sono comunque vincolanti per quest'ultimo.

E' questione controversa in dottrina e giurisprudenza, inoltre, il riconoscimento di effetti extrapenali alla sentenza di patteggiamento in quanto non è chiaro se la stessa accerti o meno la responsabilità penale in capo all'accusato.

L'orientamento che nega valore accertativo alla sentenza *ex art.* 444 c.p.p. parte dall'analisi del percorso logico-conoscitivo compiuto dal giudice del patteggiamento evidenziandone le diversità rispetto a quello seguito nell'ordinario giudizio dibattimentale. In particolare, mostra come il giudice del patteggiamento per emettere sentenza deve compiere solo un accertamento in negativo, limitandosi a verificare l'insussistenza di evidenti ragioni di proscioglimento ai sensi dell'art. 129 c.p.p. e tale attività risulta ben diversa dal provare positivamente la colpevolezza.

Altra parte della dottrina ritiene invece che al giudice del patteggiamento non sia riservata una funzione meramente accertativa in negativo dovendo egli compiere, oltre che una serie di controlli sulla qualificazione giuridica del fatto, sulle circostanze e sul loro bilanciamento, nonché sulla congruità della pena dedotta dalle parti nell'accordo, anche un indispensabile controllo *in facto* ai sensi dell'art. 129 c.p.p., facendo così notare che la pretesa di dequalificare l'affermazione dell'insussistenza di cause di proscioglimento (art. 129 c.p.p.) ad accertamento negativo privo della portata probatoria propria dell'affermazione positiva della responsabilità dell'accusato non ha fondamento.

⁶² Cfr.: *ex multis*, Cass, sez. V, sent. N. 11785 del 14 maggio 2010 e Cass., sent. N. 6918 del 20 marzo 2013.

⁶³ N. MONFREDA e F. STELLA, *Efficacia della sentenza penale nel processo tributario*, in *Il Fisco*, fasc. 29, 2013.

⁶⁴ La sentenza penale può essere prodotta nel giudizio tributario come documento sulla base del congiunto disposto dagli artt. 24 e 32, comma 1, e 58, comma 2, del D.lgs. 546/92.

D'altro canto è senz'altro corretto affermare che la sentenza di patteggiamento potrebbe anche essere definita come di accertamento incompleto, in quanto essa si fonda su indagini e non su prove, quindi è un giudizio «allo stato degli atti».

La giurisprudenza è unanime nel ritenere che la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto «patteggiamento») costituisca elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento⁶⁵. Anzi la sentenza penale di patteggiamento, pur non implicando un accertamento capace di fare stato nel giudizio tributario, contiene pur sempre un'ipotesi di responsabilità di cui la Commissione tributaria non può escludere il rilievo senza adeguatamente motivare. Il giudice tributario, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha quindi il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato-contribuente avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione⁶⁶.

4. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario: Francia, Germania e USA

Anche in ambito internazionale la *vexata quaestio* riguardante l'efficacia del giudicato penale nel processo tributario rappresenta un punto nevralgico nella determinazione dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario.

Ognuno degli ordinamenti esaminati nel presente lavoro mostra una peculiare organizzazione del procedimento amministrativo, del processo penale, del contenzioso tributario ed ovviamente dei rapporti intercorrenti tra gli stessi procedimenti giurisdizionali.

In Francia la legislazione in materia di contenzioso tributario tende maggiormente a favorire la soluzione delle controversie fra contribuente ed amministrazione fiscale in sede di precontenzioso, l'obiettivo è cioè quello di definire i contrasti in sede amministrativa.

Importante è l'istituto della *reclamation préalable* davanti all'autorità amministrativa, che rappresenta una procedura preventiva indispensabile volta a limitare il numero dei procedimenti che sfociano nel contenzioso giurisdizionale.

A tutela del contribuente francese vi sono un complesso di disposizioni che riflettono la volontà dei poteri pubblici di promuovere un continuo miglioramento dei rapporti fra cittadini e amministrazione finanziaria.

Attualmente le garanzie per i contribuenti possono esser distinte in tre gruppi:

- la limitazione temporale dell'azione amministrativa;
- il diritto all'informazione del contribuente;
- il contraddittorio fra amministrazione e contribuente.

Durante la fase di pre-contenzioso, vi è sempre la possibilità di ricorrere a degli organismi imparziali di conciliazione come la *Commission départementale des impôts directs* composta da

⁶⁵ Cass. 3 dicembre 2010 n. 24587, ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto ininfluenza ai fini della prova a carico di una società la sentenza di patteggiamento emessa in sede penale nei confronti del legale rappresentante della società medesima per gli stessi fatti oggetto della pretesa tributaria.

⁶⁶ Cfr. *ex multis*: Cass., sez. V, sent. N. 2213 del 01 dicembre 2006, Cass., sent. n. 22548 dell'8 settembre 2008 e Cass., sez. V, sent. N. 24587 del 03 dicembre 2010.

rappresentanti dell'amministrazione e dei contribuenti, presieduta da un magistrato, oppure al *Comité Consultif pour la repression des abus de droit*, composto da magistrati del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione, da un Professore della facoltà di diritto e dal Direttore Generale delle imposte.

In Francia non esiste una speciale magistratura tributaria come in Italia, ma ci si avvale del giudice ordinario e di quello amministrativo per risolvere le controversie in materia di tributi.

La giustizia tributaria si basa fundamentalmente sugli stessi principi e uguali modalità d'organizzazione applicati alla giustizia francese in generale.

Con riguardo al contenzioso tributario va precisato che la giurisdizione atta a pronunciarsi, sia giudice ordinario che giudice amministrativo, è individuata in funzione del diverso tipo d'imposta.

La differenza tra le due giurisdizioni si basa sul fatto che per esservi competenza in capo al giudice amministrativo deve trattarsi di un tributo pagabile per ruolo, e in generale per le imposte indirette, mentre il giudice ordinario è competente per altre categorie di imposta che possono raggrupparsi in quelle dirette.

Una peculiarità dell'ordinamento francese è rappresentata dal principio della collegialità, che deve essere assicurato, sia nella giurisdizione ordinaria che in quella amministrativa, qualora vengano trattate controversie in materia tributaria

Altra particolarità viene rintracciata nell'onere della prova, che per principio, è un onere proprio dell'Amministrazione, anche se essa è «convenuta», poichè quest'ultima ha dato origine all'atto impugnato; tuttavia quest'onere s'inverte a discapito del contribuente in caso di grave irregolarità commessa da codesto (per esempio, attuazione di una procedura di tassazione d'ufficio per assenza di dichiarazione o dichiarazione palesemente irregolare, assenza di libri contabili quando si è obbligati a tenerli, irregolarità della contabilità)⁶⁷.

Il contenzioso fiscale francese è strutturato in maniera identica davanti ai due ordini di giurisdizione (amministrativa e ordinaria):

- Prima istanza: Tribunale Amministrativo e Tribunale Ordinario.
- Seconda istanza: Corte amministrativa d'appello e Corte d'appello.
- Cassazione: Consiglio di Stato e Corte di Cassazione.

L'unica differenza è rappresentata dal fatto che mentre nelle giurisdizioni amministrative alla specificità delle controversie tributarie corrispondono delle "sezioni" specificatamente dedicate, lo stesso non è davanti al giudice ordinario, ove per il contenzioso tributario non sono predisposte delle sezioni particolari e dunque questo rimane affidato alle giurisdizioni di diritto comune.

Il contenzioso fiscale solitamente, come in Italia, è avviato dal contribuente che contesta l'atto emesso dall'amministrazione, tuttavia il direttore dipartimentale delle imposte, piuttosto che respingere le proteste del contribuente, può iniziare il contenzioso, soprattutto quando si ravvisa la possibilità di frode fiscale.

Ulteriore aspetto tipico dell'ordinamento francese è la preliminare nonchè necessaria decisione da parte della *Commission des infractions fiscales*⁶⁸ nel determinare l'inizio dell'azione penale per reati tributari.

Nel sistema francese, il procedimento tributario è autonomo rispetto al procedimento penale per gli stessi reati tributari, e si attribuisce valore vincolante agli accertamenti di fatti materiali costituenti il supporto necessario del giudicato penale⁶⁹.

⁶⁷ S. PELLITTERI, Il contenzioso tributario in Europa, in *Giustizia Tributaria*, (datalex.it).

⁶⁸ È un'istituzione indipendente dall'amministrazione finanziaria. È composta da magistrati del Consiglio di Stato e della Corte dei Conti.

I procedimenti penali e tributari, in virtù del «*principe d'indépendance*» possono essere intrapresi parallelamente e decisi da qualunque ordine di giurisdizione indipendentemente dai risultati ottenuti dagli altri giudici.

Il principio d'indipendenza della procedura fiscale e penale è spesso relegato al rango di «dogma» oppure di «principio mitico»; il suo statuto non è certamente dei più espliciti, e questo silenzio è paragonabile solo alla volontà del giudice di rimanere il padrone della sua creazione.⁷⁰

Tendente a spiegare il vero significato del principio d'indipendenza è la *Chambre criminelle de la Cour de Cassation*, che con la sentenza n. 10-81.233, del 4 novembre 2010⁷¹, afferma che è possibile per il giudice penale tenere conto, per decidere sugli elementi materiali e intenzionali della frode fiscale (nel caso di specie), delle statuizioni della giurisdizione tributaria e precisamente dell'esistenza di decisioni che concludono con l'assenza di abuso di diritto (nel caso di specie), ma che il giudice penale è comunque libero nella sua decisione⁷².

Anche la Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo ha confermato il principio francese dell'indipendenza, affermando che i procedimenti penali e amministrativi sono indipendenti, che le infrazioni penali e fiscali sono distinte e che il rifiuto del giudice penale di attendere le risultanze del processo amministrativo-tributario non viola il diritto ad un processo equo garantito dall'art. 6 della convenzione e non pone, inoltre, alcuna questione a riguardo della presunzione d'innocenza prevista sempre dallo stesso articolo della CEDU.

La dottrina francese ha ampiamente discusso sul principio d'indipendenza; l'analisi critica è stata effettuata partendo proprio dal termine «indipendenza» che secondo taluni non risulta essere idoneo, come d'altronde anche i termini «autonomia» e «separazione» che sembrano dello stesso ordine d'idee del precedente, mentre «specialità» pare essere meno forte poiché designa qualcosa di stabile in vista di una finalità particolare; tuttavia è impossibile parlare a priori di «specialità delle procedure» piuttosto che di «indipendenza delle procedure». Dunque il consueto termine «indipendenza» esprime la volontà di una reale ermeticità tra i procedimenti.⁷³

Oltretutto tale principio d'indipendenza ormai è ben ancorato nella giurisprudenza francese; esso tende a preservare gli uffici del giudice amministrativo e penale, ognuno nella loro valutazione dei medesimi fatti. Ed anche se questo principio sembra giustificato da motivi di buona giustizia, tuttavia esso può condurre a delle situazioni paradossali e criticabili; un buon esempio è dato dalla sentenza della Corte di Cassazione del 13 giugno 2012, n. 11-84.092⁷⁴.

⁶⁹ R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Giuffrè Editore, Milano, 1994.

⁷⁰ R. BOUSTA, *De la créativité du juge fiscal: l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénale*, in *Revue de Droit Fiscal*, n. 16, 2011.

⁷¹ Sentenza della *Chambre criminelle de la Cour de Cassation*, n. 10-81.233 del 4 novembre 2010, «l'arrêt Henri Goldfarb», in cui il dirigente di una società era stato accusato del reato di frode fiscale e precedentemente il Consiglio di Stato aveva negato a suo carico l'esistenza del reato di abuso di diritto.

⁷² Vedi anche sentenza della *Chambre criminelle de la Cour de Cassation*, n. 94-85.302, del 23 novembre 1995, la cui specifica che in virtù del *principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale* l'azione esercitata davanti al giudice tributario è finalizzata a fissare l'assetto e la misura dell'imposta e non può avere efficacia vincolante di cosa giudicata sulla procedura penale esercitata per frode fiscale.

⁷³ R. BOUSTA, *De la créativité du juge fiscal: l'exemple de l'indépendance des procédures fiscale et pénale*, in *Revue de Droit Fiscal*, n. 16, 2011.

⁷⁴ Il principio di indipendenza in questo caso ha portato ad una situazione grottesca in cui una società è stata assolta dal giudice delle imposte poiché non ha eluso alcuna tassa in Francia ma è stata condannata a due anni di prigione (per il dirigente della società) e alla pubblicazione della sentenza sul *Journal officiel de la République française* per il reato di frode fiscale ed il reato di omissione di scritture contabili dal giudice penale. Commentata da E. MEIER, *L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre*, in *Revue de Droit Fiscal*, n. 42, 2012.

In questo contesto, ci si chiede come sia possibile evitare di affrontare delle statuizioni differenti a cui pervengono i giudici penali e tributari, nonostante entrambi abbiano deciso su fattispecie identiche. Certamente gli autori francesi hanno considerato la possibilità di un intervento del legislatore per evitare di trovarsi a fronteggiare queste situazioni considerate «*antirépublicains*»⁷⁵.

In virtù di tale principio il giudice tributario dunque non è obbligato ad attenersi alla sentenza del giudice penale⁷⁶, ed inoltre egli è libero di decidere se sospendere il processo tributario nelle more del processo penale, ma non n'è obbligato.

Il mantenimento del principio della separazione delle procedure penali e tributarie porta a delle incoerenze di natura differente, come l'elemento materiale del reato di frode fiscale deciso dai giudici che non hanno alcuna competenza proprio sul piano fiscale, e nonostante tale situazione il giudice penale rifiuta sistematicamente le richieste di sospensione del procedimento⁷⁷.

A proposito delle sanzioni applicabili nel caso di reati tributari, va rilevato che il contribuente accusato del reato di frode fiscale incorre in entrambe le sanzioni penali previste dall'art. 1741 del GCI⁷⁸ e tributarie previste dall'art. 1729 dello stesso codice.

Orbene, l'applicazione di questa doppia sanzione è suscettibile di ledere il principio del *ne bis in idem*, consacrato dall'art. 4 comma 1 del protocollo addizionale n. 7 della Convenzione europea della salvaguardia dei diritti dell'uomo⁷⁹, in base al quale «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 sentenza definitiva conformemente alla legge o alla procedura penale di uno Stato» e dall'art. 14, paragrafo 7 del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici, che recita: «nessuno può essere perseguito o punito in ragione di una infrazione per la quale lui è già stato assolto o condannato in un giudizio definitivo conforme alla legge e alla procedura penale di ciascun Paese».

Nel corso soprattutto dell'ultimo anno, la Corte EDU, infatti, con una serie di pronunce sostanzialmente di segno convergente⁸⁰, ha cristallizzato il divieto di *bis in idem*⁸¹ processuale tra sanzioni penali e sanzioni amministrative riconducibili alla materia penale, nonostante la loro diversa qualificazione nell'ordinamento interno.

Dalle pronunce summenzionate, sinteticamente, si può affermare che la Corte EDU ha ritenuto che l'avvenuta applicazione al contribuente di una sanzione amministrativa tributaria, con provvedimento definitivo, impedisce di avviare o proseguire un procedimento penale per la medesima violazione, ancorchè quest'ultima risulti differentemente qualificata, e a ciò si è

⁷⁵ Da E. MEIER, *L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre*, in *Revue de Droit Fiscal*, n. 42, 2012. Cit. E. GICQUEL, *La fraude fiscale*.

⁷⁶ Vedi sentenza *Conseil d'Etat*, 3 novembre 1972, n. 78672: quando il giudice penale ha già deciso su una questione, il giudice tributario può trarre le conclusioni in ambito fiscale anche basandosi sulle osservazioni del giudice penale che gli sono servite per condurlo ad una pronuncia di condanna per frode fiscale. In *Bulletin Officiel des Publiques-Impôts, Section 4 incidences de l'autorité de la chose jugée*, 1996.

⁷⁷ M. SIERACZEK, *L'indépendance des procédures pénale et fiscale: un principe prétorien contestable*, in *Revue de droit fiscal*, n. 50, 2007.

⁷⁸ L'art. 1741 del *Code général des impôts* prevede per il reato di frode la sanzione penale di 500.000 euro e 5 anni di reclusione, indipendentemente dalle sanzioni fiscali.

⁷⁹ V. capitolo 3 paragrafo 1.

⁸⁰ Cfr, Corte EDU, sent, Grande Stevens e altri c. Italia, 4 marzo 2014; Nykänen c. Finlandia, 20 maggio 2014; Glantz c. Finlandia, 20 maggio 2014; Häkkä c. Finlandia, 20 maggio 2014; Pirttimäki c. Finlandia, 20 maggio 2014; Lucky Dev c. Svezia, 27 novembre 2014; Rinas c. Finlandia, 27 gennaio 2015; Kiiveri c. Finlandia, 10 febbraio 2015; Osterlund c. Finlandia, 10 febbraio 2015.

⁸¹ Nell'ordinamento italiano il *ne bis in idem* è previsto dall'art. 649 c.p.p., ma non risulta costituzionalizzato.

pervenuti successivamente ad una prima pronuncia che ha fatto da *leading case*, ovvero la sentenza *Grande Stevens e altri* che però non ha interessato specificatamente la materia tributaria.

Al fine di rispettare il principio del *ne bis in idem*, il processo che per primo giunge ad un provvedimento definitivo è necessariamente destinato ad avere la meglio sul secondo, il quale inevitabilmente si scontrerà col divieto di duplicazione di giudicati, tale fatto risulta di difficile applicazione sia nel nostro sistema penale-tributario sia in quelli esteri qui di seguito esaminati, dal momento che risulta assente un meccanismo di connessione tra i due procedimenti; addirittura, nel sistema italiano, risulta essere sancito l'opposto principio di autonomia tra i due procedimenti ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs n. 74 del 2000.

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) costituisce, ormai da decenni, una delle fonti del diritto più importanti anche rispetto alla materia tributaria, soprattutto alla luce dell'interpretazione "viva" e attualizzante fornita dall'organo che dalla Convenzione si erge, istituzionalmente, ad interprete, ossia la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte EDU), la cui giurisprudenza, come sopra richiamato⁸², spesso importa ripensamenti e ricadute anche nel sistema fiscale domestico.

Tuttavia va rilevato che il principio secondo il quale una persona non può essere punita due volte per lo stesso fatto non si applica in caso di sovrapposizione di sanzioni penali e sanzioni amministrative.

Nel caso in cui le sanzioni fiscali sono assimilate a delle sanzioni penali - così come stabilito tanto dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo quanto dal Consiglio di Stato francese - non si tratta più di un cumulo di una sanzione penale e di una amministrativa ma di un cumulo di due sanzioni penali.

In Francia, la questione sulla corretta applicazione del principio del *ne bis in idem* è attualmente aperta ed a tal proposito si fa riferimento alla sentenza di rinvio al *Conseil Constitutionnel*, pronunciata il 17 Dicembre 2014 dalla *Cour de cassation, chambre criminelle*.⁸³

Per definire la sanzione penale, e dunque distinguerla da quella amministrativa, vengono applicati i tre *Engel-Criteria*⁸⁴ ovvero:

- 1) Qualificazione data dal diritto interno;
- 2) Natura dell'illecito (portata generale ed astratta, finalità repressiva e preventiva);
- 3) Natura e gravità della sanzione (scopo deterrente e punitivo).

Dal General Report "*Surcharges and Penalties in Tax Law*" (Congresso EATLP⁸⁵, Milano 2015) è emersa una certa omogeneità riguardo alla caratterizzazione della sanzione penale all'interno delle varie nazioni considerate; lo scopo della sanzione penale è quello di punire, deterrenere e prevenire gli illeciti tributari e per la sua applicazione è richiesta la negligenza o il dolo grave del reo.

In Germania la sanzione penale è applicata per quei reati che costituiscono pericolo per la società e illeciti etico-sociali, mentre negli Usa non viene applicata per punire, riabilitare o dissuadere lo

⁸² Cfr. Corte EDU, sentenza 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18698/10.

⁸³ Cfr. sentenza di rinvio al *Conseil Constitutionnel*, n. 7607, del 17 dicembre 2014, con la quale viene richiesto al Consiglio costituzionale di pronunciarsi sulla possibile violazione del principio del *ne bis in idem* da parte dell'art 6 del codice di procedura penale francese, che per i medesimi fatti non esclude il cumulo di giudizio penale e amministrativo.

⁸⁴ Sentenza della CEDU n. 53270/72, 8 Giugno 1976, *Engel ed altri v. Paesi Bassi*

⁸⁵ *European Association of Tax Law Professors*.

specifico contribuente ma per proteggere il sistema di autovalutazione fiscale, ed è prevista come *ultima ratio* (in particolar modo la reclusione).

Nella maggior parte dei reports delle nazioni partecipanti al congresso EATLP 2015 è emerso che le multe e le soprattasse vengono preferite alle pene detentive.

Passando alla disamina dell'ordinamento tedesco, deve preliminarmente essere evidenziato che alla base di tutto il sistema vi è la Costituzione, che garantisce la tutela giuridica dei cittadini nei confronti del potere esecutivo con le seguenti precise parole: "se qualcuno viene leso nei propri diritti dal potere pubblico può adire le vie giudiziarie. Se non esiste una competenza diversa, sono ammesse le vie ordinarie ...", e disciplina il principio di legalità (*Legalitätsprinzip*) che è alla base della procedura d'accertamento, art. 85 AO e art. 20 para. 3 GG.

L'accertamento tributario è un compito spettante dell'Amministrazione finanziaria poiché volto alla tutela di un pubblico interesse, ma ciò non significa che il contribuente sia libero da ogni responsabilità. Al contrario, il principio inquisitorio (*Untersuchungsgrundsatz*) disciplinato dagli artt. 88 e 190 AO, è strettamente connesso al dovere del contribuente di cooperare con l'Amministrazione, ai sensi dell'art. 90 AO, che rappresenta la *conditio sine qua non* per l'inizio delle procedure di accertamento.

E' importante rilevare che oggi più dei 2/3 delle tasse in Germania, sono accertate sulla base di procedure di autoliquidazione, ed è per tale ragione che l'odierno sistema tedesco viene definito come un sistema di "controllo autoregolato" (*kontrollierte Selbstregulierung*)⁸⁶.

Sulla giurisdizione tributaria tedesca, è inoltre necessario precisare che è esercitata in via esclusiva da giudici speciali, in parte togati e in parte onorari, ed è costituzionalmente riconosciuta e garantita alla stregua di quella civile, penale o amministrativa

Per le questioni tributarie è prevista la competenza di una magistratura specifica chiamata a garantire la tutela giurisdizionale.

All'art. 19 GG.⁸⁷, co. 3 e 4 sono previsti i più importanti elementi per la concreta attuazione della tutela giuridica, fra i quali fondamentale è il principio della garanzia del diritto individuale.

Per le questioni complesse afferenti i tributi, l'ordinamento tedesco riconosce la possibilità di sottoscrizione di accordi tra Amministrazione e contribuente (*Tatsaechliche Verstaendigung: intesa effettiva*); il contribuente ha il diritto di vedere trasfuso il contenuto degli stessi nell'atto amministrativo di accertamento (*pacta sunt servanda*)⁸⁸. Ma è bene precisare che tali accordi non sono vincolanti in un successivo processo per reati tributari.

Il procedimento tributario è regolato nelle sue linee essenziali dall'*Abgabenordnung*⁸⁹, che si applica a tutte le imposte federali ed anche alle imposte degli Stati membri (§ 1 AO). Esso contiene la disciplina fondamentale dell'attuazione dell'imposizione mentre i presupposti per l'ammissibilità e la fondatezza dell'azione giudiziaria non sono disciplinati in tale codice bensì nel codice processuale tributario (FGO- *Finanzgerichtsordnung*), il quale fa riferimento alle norme del codice

⁸⁶ R. SEER, *Besteuerungsverfahren in 21. Jahrhundert*, FR 2012, p. 1000.

⁸⁷ La *Grundgesetz* è la costituzione tedesca che viene chiamata Legge fondamentale. Questa costituzione trae la sua origine dalla fine della seconda guerra mondiale, fu promulgata nel 1949. Quando venne promulgata era considerata provvisoria, in attesa della riunificazione tedesca, da realizzare riscrivendo una nuova costituzione. È questa la ragione per cui non venne chiamata «Costituzione» (*Verfassung*), ma venne scelto il nome attuale.

⁸⁸ TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, Köln, 2002, p. 739.

⁸⁹ È il codice tributario tedesco del 1977; le norme in esso contenute formano un sistema e sono applicabili a tutte le imposte, esse rappresentano i fondamenti del diritto tributario tedesco.

di procedura penale (poiché relativamente ai reati fiscali sono previste poche disposizioni di legge nel diritto generale fiscale che fa riferimento appunto al FGO).

L'AO disciplina anche le funzioni dell'Autorità finanziaria e precisamente la c.d. doppia funzione, prevedendo che l'Autorità finanziaria eserciti accanto alla funzione di riscossione anche quella di perseguimento della pretesa tributaria dal punto di vista penale tributario, anche se i due procedimenti si differenziano sulla base delle loro finalità in quanto il procedimento tributario è finalizzato alla realizzazione oggettiva della pretesa tributaria allo scopo di coprire il fabbisogno finanziario dello stato, mentre il processo penale mira a chiarire la questione della responsabilità individuale e della colpa, e differenti sono anche i diritti e gli obblighi dei soggetti ivi sottoposti. Sebbene i diversi principi probatori, entrambi i procedimenti sono caratterizzati da uno ed un solo *petitum* che sarà oggetto di accertamento nel medesimo arco temporale da parte del medesimo ufficio finanziario e addirittura da parte del medesimo funzionario.

Con riferimento ai rapporti fra i due processi, si rileva che nel sistema tedesco è prevista una «pregiudiziale tributaria facoltativa», nel senso che è concesso al giudice penale di sospendere il processo fino alla definizione della procedura tributaria – amministrativa, però il giudice non è vincolato comunque all'esito di quest'ultima⁹⁰ e nemmeno l'Amministrazione finanziaria e i giudici tributari sono vincolati dagli accertamenti del giudice penale, pertanto secondo dottrina prevalente, i due procedimenti devono svolgersi parallelamente e separatamente.

Infatti, la stessa legge (§393 Abs. 1 AO) prevede che i poteri e i doveri del contribuente e dell'ufficio tributario, riguardo ai procedimenti tributari e penali, rimangano regolati dalle rispettive disposizioni, e dunque indipendenti fra loro (principio del parallelismo) e sono inoltre considerati di pari rango. Il principio del parallelismo è rafforzato da ulteriori principi (*Mitwirkungs, Erklärungs Offenbarungspflichten*)⁹¹ che, come parametri di riferimento per l'interpretazione, hanno un significato importante per le relazioni tra il procedimento amministrativo ed il processo penale.

Secondo la Costituzione, nessuno è obbligato all'autoincriminazione in un processo penale; di contro nel processo tributario, il contribuente è obbligato a collaborare con l'Amministrazione (principio di collaborazione) ed a fornire le basi per la tassazione. Nel caso in cui il contribuente non collabori, l'Amministrazione potrebbe minacciarlo di procedere a valutazioni svantaggiose nei suoi confronti.

Il principio del diritto al silenzio nel processo penal-tributario e l'obbligo di collaborazione nel processo tributario entrano in conflitto qualora entrambi vengano ad esistenza nel medesimo periodo temporale, e sono proprio i principi sopra menzionati che svolgono un ruolo di mediazione e mitigazione relativamente ai rapporti fra i due processi.

Anche in Germania, dunque, i due procedimenti si svolgono separatamente e in modo del tutto autonomo in virtù del principio del parallelismo, salvo alcune eccezioni in cui tale separazione deve subire necessariamente delle limitazioni.

L'ultimo ordinamento esaminato nel presente lavoro è quello statunitense dove, le imposte di maggior rilievo sia sotto il profilo qualitativo (prelievo sul reddito sia delle persone fisiche che

⁹⁰ § 396 AO consente infatti al giudice penale di sospendere il processo fino alla conclusione del procedimento di imposizione, quando la controversia comporti la soluzione di questioni di carattere fiscale particolarmente complesse. In R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Giuffrè editore, Milano, 1994.

⁹¹ Tali principi prevedono il dovere di collaborazione, di fornire spiegazioni e di comunicazione (v. §200, 149, 93, 97, 100 AO).

giuridiche) che quantitativo, vengono gestite dal *Treasury Department*, e precisamente dall'*Internal Revenue Service (IRS)* che è un organo di tale Dipartimento.

Potremmo paragonare in generale l'*IRS* al nostro Ministero delle Finanze, e le imposte ad esso riconducibili a quelle dirette ed indirette istituite in Italia. Tali assimilazioni sono da prendere comunque con tutte le dovute cautele.

La *mission* dell'*IRS* si rinviene nell'*IRC*⁹² dove è precisato che “...*provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all*”.⁹³

All'*IRS* è demandata tutta la procedura di imposizione dei tributi, e l'*iter*, almeno nella parte iniziale, è simile al nostro.

Il contribuente, così come avviene in Italia, è tenuto a presentare la propria dichiarazione dei redditi determinando spontaneamente l'importo dovuto. Su questa avviene un controllo eventuale non automatico, che può sfociare, nel caso di accertamento di importi diversi da quelli dichiarati, in un provvedimento di accertamento e liquidazione dell'imposta non versata.

Il contribuente in questo ultimo caso, ha la possibilità di avere un colloquio diretto con l'*IRS* e provare a raggiungere un accordo. Nel caso in cui questo non avvenisse, l'*IRS* è tenuto a notificare al contribuente un atto in cui ribadisce e specifica le proprie pretese, avvertendolo della possibilità di sollecitare l'intervento dell'*Appeals Office*⁹⁴.

I funzionari di quest'ultima divisione hanno il compito di valutare anche la sostenibilità probatoria in sede processuale della pretesa avanzata dall'*IRS* e, dunque, determinare come opportuna una risoluzione in sede transattiva, magari accettando parzialmente la proposta del contribuente.

Se in sede amministrativa l'accordo non viene raggiunto, al contribuente viene notificata una *notice of deficiency* in cui l'*IRS* accerta e liquida la pretesa. Avverso la stessa, è possibile proporre ricorso entro 90 giorni alla *Tax Court*, oppure adempiere all'obbligazione e successivamente agire per il rimborso in altre sedi.

In America, a differenza dell'Italia, si assiste ad un numero straordinariamente ridotto di controversie in materia tributaria e le dimensioni degli organi competenti sono ugualmente ridotte rispetto ai nostri, inoltre, dal congresso EATLP, Milano 2015, è emerso che negli Stati Uniti vi è un numero eccessivo di reati in materia di tributi puniti penalmente, rispetto alle altre nazioni.

La giurisdizione tributaria americana è organizzata in una sorta di sistema «misto» in cui le controversie tributarie sono affidate ad organi speciali in alcune fasi del giudizio e ad organi ordinari in altre secondo varie combinazioni, dove la più frequente vede i giudici speciali nella fase di merito, mentre il controllo finale di legittimità è affidato al giudice supremo ordinario che non è però esclusivamente tributario.

⁹² Negli Stati Uniti d'America le norme basiche di riferimento ai fini della determinazione della capacità contributiva di un soggetto sono contenute nel corrispondente codice tributario americano (*Internal Revenue Code*), che fu adottato nel 1986 e da allora è stato modificato ogni anno.

⁹³ § 7802. Anche se l'*IRC* prevede che esso sia amministrato e guidato dal Segretario del Tesoro, il Segretario ha delegato molto del suo potere al *Commissioner (IRC § 7801 (a))*. Inoltre, l'*IRC* specifica precisi doveri poteri dei quali il *Commissioner* ha piena responsabilità (*IRC § 7803*).

⁹⁴ È un organo dell'amministrazione finanziaria, che si trova all'interno dell'*IRS*, a cui spetta valutare il fondamento della pretesa del contribuente, le possibilità di reazione dell'ufficio, e i rischi della controversia. I funzionari sono legittimati a concludere un accordo con il privato in modo da chiudere il contenzioso.

Aspetto fondamentale è che questo ufficio opera in modo imparziale nonostante sia all'interno dell'*IRS*.

Il contribuente può scegliere quale autorità adire alternativamente; infatti vi è un canale totalmente «ordinario» di tutela di cui fanno parte *District Court* e *Court of Appeals*, dall'altro, un canale «speciale» formato da *Court of Federal Claims* e *Court of Appeals for the Federal Circuit*, ed infine un altro canale «misto», che è speciale prima con la *Tax Court* ed ordinario poi con la *Court of Appeals*. Quest'ultimo è quello più praticato.⁹⁵

Contro le pronunce delle Corti di secondo grado è ammesso il ricorso alla *U.S. Supreme Court*, la quale può concedere o negare un *writ of certiorari*⁹⁶, che è lo strumento con cui la Corte esercita il potere di accettare o rifiutare la cognizione del caso proveniente da una giurisdizione sotto ordinata.

Generalmente in USA le violazioni fiscali sono punite con sanzioni pecuniarie; tuttavia, se l'*IRS*⁹⁷ crede che il contribuente abbia agito intenzionalmente solleva un'accusa penale, e dunque esso può incorrere sia in sanzioni civili sia in sanzioni penali.

Nel procedimento penale, per la pronuncia di una sentenza di condanna, l'imputato deve risultare colpevole del reato contestatogli «oltre ogni ragionevole dubbio», mentre l'onere probatorio richiesto nel processo civile è minore, in quanto è solo necessario che le prove siano chiare e convincenti.

Ogni decisione presa nel processo penale, che sia anche un'archiviazione, non vieta l'inizio di un altro processo civile per il reato di frode fiscale e le condanne penali o tributarie intervenute in precedenza possono essere utilizzate dal giudice per stabilire direttamente circostanze certe ed evidenti di frode.

Negli USA la posizione del Fisco è sempre considerata legittima ed è per questa ragione che è sempre onere del contribuente provare il fondamento della sua domanda, l'onere della prova si estende anche alle allegazioni proposte dall'amministrazione in via riconvenzionale; tale onere grava esclusivamente sull'*IRS* solo nel caso in cui si tratti di frode fiscale⁹⁸.

I mezzi di prova ammessi nel processo per reati tributari sono quelli ordinari, inclusa dunque la prova testimoniale.

Nell'individuazione delle prove ammesse (testimonianze e documentazione) si dovrà far riferimento alle *Federal rules of evidence* e alle norme in tema di prova contenute nelle *Federal rules of civil procedure*. Si tenga ben presente, che le *Federal rules of evidence* sono norme speciali di carattere generale applicabili a qualunque tipologia di processo, incluso quello penale.

Similmente a quanto avviene in Italia, anche nell'ordinamento statunitense l'imputato ha la possibilità di patteggiare; questa sorta di dichiarazione viene denominata «*nolo contendere*» che comunque non costituisce ammissione di colpevolezza e ha pochi effetti sul processo per il reato di frode civile, in cui il contribuente può cambiare la propria posizione.

⁹⁵ V. VIGORITI, *La giustizia tributaria in Italia e in Usa. Organizzazione e struttura*, in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 2, 1994.

⁹⁶ In origine, nella *Common law*, era il «breve» emesso da un'autorità superiore con cui si ordinava ad una inferiore di sottoporsi a controllo.

⁹⁷ L'*Internal Revenue Service (IRS)* è un organo del *Treasury Departement*. Attraverso l'*IRS* vengono gestite le imposte di maggior rilievo sia sotto il profilo qualitativo (prelievo sul reddito sia delle persone fisiche che giuridiche) che quantitativo.

⁹⁸ *IRC § 7454 Burden of proof in fraud, foundation manager, and transferee cases: (a) "In any proceeding involving the issue whether the petitioner has been guilty of fraud with intent to evade tax, the burden of proof in respect of such issue shall be upon the Secretary"*.

La condanna intervenuta per alcune fattispecie di reati tributari potrebbe precludere il successivo giudizio per l'accertamento del reato di frode civile come nel caso del reato di evasione, diversamente del reato di dichiarazioni false o fraudolente. A tal proposito si menziona il caso *Wright Vs. Commissioner*⁹⁹, in cui la *Tax Court* ha respinto alcuni suoi precedenti ed ha deciso che una condanna per falsa dichiarazione (ai sensi del *IRC*¹⁰⁰ par. 7206) non preclude la contestazione del reato di frode civile. La decisione del giudice si basava sul fatto che la falsa dichiarazione non comprende necessariamente l'intento di evadere le tasse.¹⁰¹

Da qui emerge chiaramente che anche negli USA il cittadino che viola le norme tributarie, può essere sottoposto sia al procedimento civile sia a quello penale, con conseguente inflizione tanto della sanzione civile quanto di quella penale, e che sostanzialmente i due procedimenti risultano essere autonomi ed indipendenti.

5. Conclusioni

Alla luce dell'analisi svolta appare chiaro che la normativa regolante i rapporti tra diritto penale e tributario cela varie problematiche legate all'intricato rapporto tra processo penale e procedimento tributario.

Orbene, la storia della legislazione relativa ai rapporti tra i due procedimenti è stata da sempre connotata dalla poca chiarezza e lacunosità che ha determinato l'incontro-scontro tra le due materie. La giurisprudenza ha nel tempo ampliato la possibilità di osmosi fra procedimento penale e tributario, pur richiedendo un'autonoma valutazione dell'organo accertatore e del giudice.

Le attuali disposizioni prevedono l'esistenza di un rapporto basato sull'autonomia e la separazione dei due procedimenti, ovvero il «doppio binario», nonché la tendenza ad un relativo riconoscimento della sentenza penale nel processo tributario, considerandola come documento sottoponibile ad un'autonoma valutazione da parte del giudice tributario al fine di pervenire alla propria decisione.

In ambito penale non valgono le presunzioni tributarie, che seppur possono dar luogo ad una notizia di reato, non possono, poi, assumere di per sé, valore di prova nel giudizio penale nel quale vengono meno sia l'inversione dell'onere della prova sia le limitazioni alla prova poste dalla legge penale. La non automatica trasferibilità in sede penale delle presunzioni tributarie, non esclude, però, che esse possano acquisire il valore di indizi, e dunque essere valutabili dal giudice penale con una specifica ed autonoma valutazione.

Tuttavia, sebbene sia acclarata l'autonomia dei due processi è comunque imposto ai giudici di valutare in modo coordinato e contestuale lo sviluppo delle due vicende processuali e nonostante ciò, è fisiologica al sistema la possibilità che i diversi processi, pur se insistenti su una stessa fattispecie, possano concludersi con conseguenze di segno opposto.

⁹⁹ Soggetto a capo dell'*IRS* nominato dal Presidente degli Stati Uniti d'America e la cui nomina è confermata dal Senato.

¹⁰⁰ Negli Stati Uniti d'America le norme basiche di riferimento ai fini della determinazione della capacità contributiva di un soggetto sono contenute nel corrispondente codice tributario americano (*Internal Revenue Code*), che fu adottato nel 1986 e da allora è stato modificato ogni anno.

¹⁰¹ I. M. COMISKY, L. S. FELD, S. M. HARRIS, *Tax fraud & evasion*, Vol.1.

Anche negli ordinamenti di Francia, Germania e Stati Uniti d'America, i due procedimenti, sono distinti ed autonomi, ma risulta chiaro dal presente lavoro che, parimenti a quella italiana, la normativa estera è spesso carente ed incerta.

Basti pensare che nell'ordinamento italiano vi è l'impellente necessità di affinare le conoscenze dei giudici penali che si trovano a trattare questioni giuridiche di enorme rilevanza e di elevato tecnicismo quali sono le questioni tributarie, che richiedono necessariamente al giudice penale una grande preparazione, esperienza e sensibilità nel campo fiscale, nonché la più trasparente indipendenza, e tutto ciò nella prospettiva di garantire una maggiore tutela giurisdizionale del contribuente e di assicurare l'omogenea interpretazione ed applicazione della legge.

Sarebbe necessario, ancora, oltre alla rimodulazione dell'esistente sistema, anche in virtù del principio di sussidiarietà, la predisposizione di un sistema integrato di sanzioni amministrative e penali, in modo da rispettare il principio di *extrema ratio* della sanzione penale, riservandola ai soli fatti più gravi.

Va osservato, a tal proposito, la presenza in Italia dell'istituto della confisca per equivalente che (diversamente da quella «diretta» che non può perdere il suo originario carattere di misura di sicurezza) ha ormai assunto natura punitiva, alla stregua di ogni sanzione accessoria (anzi, nei fatti è ormai la principale o unica sanzione concretamente applicata ai reati tributari), e alla luce della giurisprudenza della Corte EDU che ha acquisito notorietà a seguito del caso *Grande Stevens*, ci si dovrà chiedere se la convivenza tra confisca e sanzione amministrativa tributaria sia accettabile; la spinta propulsiva manifestata dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo pone in modo dirompente la necessità di prevedere un'alternativa tra la comminatoria della sanzione penale e di una sanzione amministrativa avente parimenti valore afflittivo.

La somma dei rimedi (tributo e confisca) previsti dall'ordinamento, viene a realizzare un'evidente violazione dei principi di ragionevolezza, adeguatezza e proporzionalità, che comporterebbero la contestuale violazione del principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e delle norme europee in materia di proporzionalità.

La convivenza tra confisca e tributo implicherebbe, pertanto, un indebito arricchimento dell'Erario in danno del contribuente, del tutto inammissibile alla luce dei succitati principi.

Dunque, il legislatore dovrà porsi seriamente il problema di disciplinare nel modo più adeguato la duplicazione delle sanzioni, evitando il verificarsi della duplicità di conseguenze ablatorie a carico della medesima ricchezza, intollerabili anche sul piano dell'ordinamento internazionale.

Dal recentissimo congresso della European Association of Tax Law Professors (EATLP), tenutosi a Milano lo scorso Maggio, è emerso chiaramente che la delimitazione tra sanzione penale ed amministrativa non è ancora chiara in tutti i paesi ivi (Austria, Belgio, Repubblica Ceca, Danimarca, Finlandia, **Francia**, Grecia, **Germania**, Ungheria, **Italia**, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Spagna, Svizzera, Turchia e **Stati Uniti d'America**); infatti Stati non alcuna distinzione fra i due tipi di sanzione e le utilizzano indistintamente per perseguire il medesimo scopo, enfatizzandone la funzione deterrente e punitiva. Altri Stati invece attribuiscono alla sanzione amministrativa il ruolo di compensazione del danno pubblico causato dal comportamento non-collaborativo tenuto dal contribuente. Altri Stati invece utilizzano una sorta di sanzione ibrida che ha i caratteri sia della sanzione penale che amministrativa, per esempio la Germania che se ne serve per sanzionare i casi meno gravi di evasione fiscale.

Dal General Report "*Surcharges and Penalties in Tax Law*" emerge chiaramente l'inevitabile bisogno di una linea di confine tra i due tipi di sanzioni, e ciò al fine di non violare il principio del

ne bis in idem (double jeopardy clause) e la presunzione d'innocenza previsti dall'art. 6 parag. 2 della CEDU.

Pertanto, alla luce di quanto sin qui esposto, sarebbe auspicabile una legislazione uniforme che dia chiarezza, semplifichi le procedure, ed elimini la possibilità intrinseca ai sistemi degli odierni ordinamenti, qui trattati, di sentenze contrapposte pronunciate sulla medesima questione, oltre ad una migliore integrazione tra sistema punitivo amministrativo e sistema punitivo penale a livello internazionale.