

DIRITTO TRIBUTARIO

Nicolò Pollari

«SISTEMI DI DENUNCIA VERIFICATA»

- Tecnologia impositiva e sistema sanzionatorio penale -
Mapa concettuale ragionata

Lezioni tenute nelle Università

2019 – 2020

TECNOLOGIA IMPOSITIVA

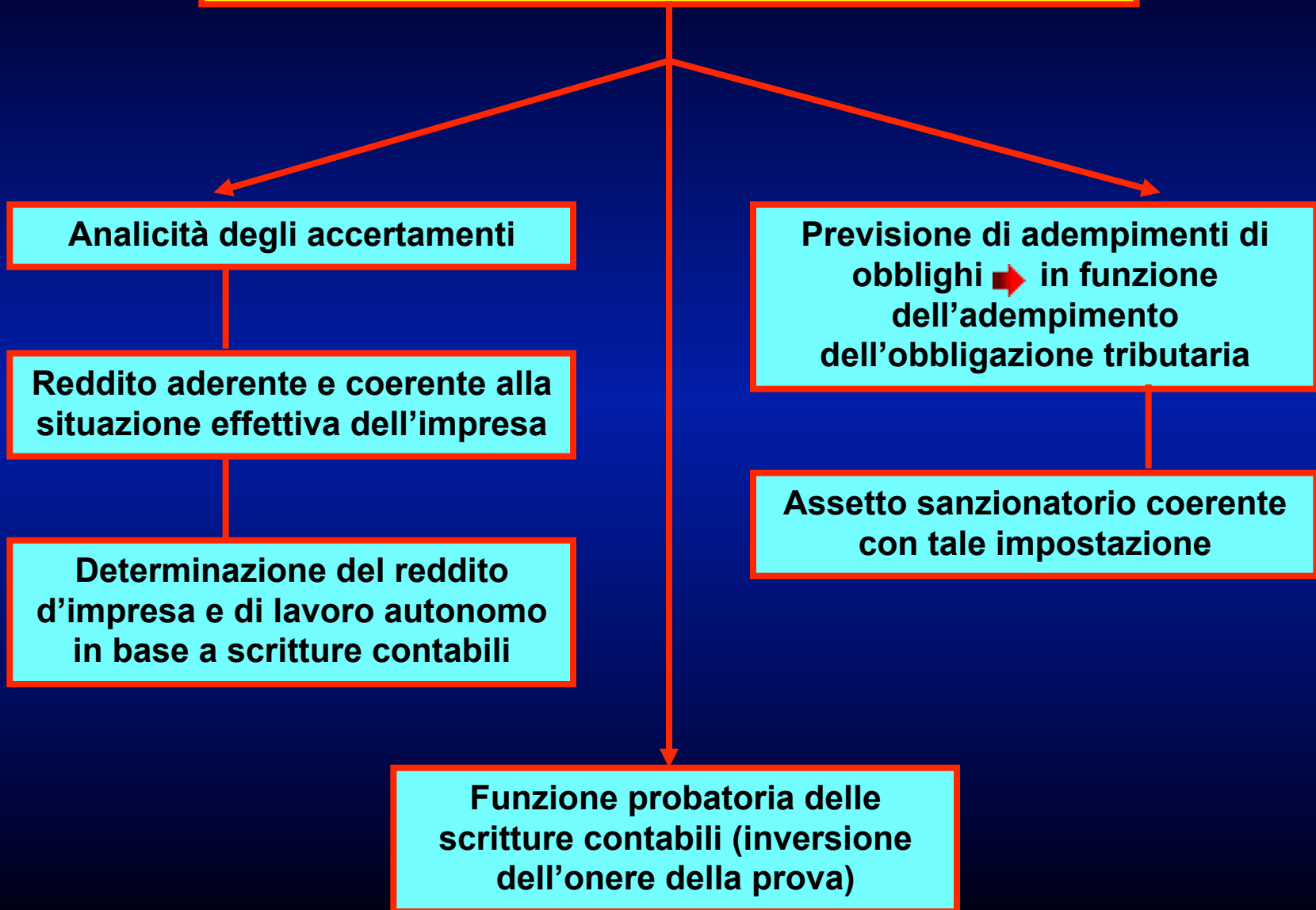
previsione di obblighi

funzionali

puntuale adempimento

dell'obbligazione tributaria

Tecnologia delle vigenti leggi d' imposta in materia di IVA ed Imposte sui redditi



SISTEMA SANZIONATORIO

```
graph TD; A[SISTEMA SANZIONATORIO] --> B(fino all'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000); B --> C[NON si era distaccato da questa impostazione di fondo];
```

fino all'entrata in vigore del
D.Lgs. 74/2000

NON si era distaccato da questa
impostazione di fondo

SANZIONI TRIBUTARIE AMMINISTRATIVE E PENALI

sono un presidio di tutela dei medesimi obblighi ed obbligazioni tributari

che sono il comune presupposto giuridico

E' allora accettabile un sistema basato sulla ontologica difficoltà di dimostrazione del comune presupposto giuridico ?

certamente

NO

quindi

NON ne deriva una semplice possibilità di optare tra un sistema di raccordo processuale ed un altro

MA una "scelta obbligata"

conseguente al modello di illecito prescelto

SI DEVE CIOÈ CREARE UN SISTEMA DI ACCERTAMENTO UNICO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

SANZIONI PENALI

➔ misure di carattere penale ➔ esigenze

- repressiva
- e
- preventivo-intimidatoria

➔ configurazione normativa dei reati tributari

riguarda

o [almeno dovrebbe riguardare]

condotte con > grado di censurabilità (per cui la sanzione amm.va è ritenuta insufficiente)

in altri termini

La sanzione penale dovrebbe rappresentare l' extrema ratio

Stante l'impossibilità di raggiungere i risultati con altre misure

SANZIONI PENALI

bene o interesse giuridico protetto

prima

trasparenza
fiscale

oggi

aspetto
patrimoniale
erariale

abrogazione pregiudiziale tributaria

tecnica casistica ^e criminalizzazione di condotte soltanto preparatorie

fattispecie:

- ➡ di mero pericolo presunto
- ➡ suscettibili di facile e spedito accertamento
- ➡ prodromiche, ovvero forniti di idoneità segnaletica, rispetto all'evento di evasione (rischio di evasione)

novero eccessivo di condotte incriminate (effetto "boomerang" sul piano della percezione del disvalore sociale dei fatti incriminati)

Ciò poneva il Diritto penale tributario in una posizione di marcata conflittualità con i principi di ➡ offensività

- ^e ➡ determinatezza (art. 25, c.1, Cost., art. 1 c.p.)

art. 12 (principio del doppio binario)
*"In deroga a quanto disposto dall'art. 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale.
In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le pene pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto"*

- ➡ Reciproca autonomia dei due processi (penale ed amm/vo)
- ➡ Principio di "non indifferenza"
Il giudicato penale spiega effetti nel processo tributario per i fatti materiali oggetto di giudizio penale
- ➡ Cumulo delle sanzioni amm/ve e panali

L. 7/8/1982 n. 516**L. 15/5/1991, n. 154**

Si prefiggeva l'obiettivo, pienamente asseverabile, di:

- risolvere le controversie interpretative originatesi
- definire la portata di alcune fattispecie sanzionatorie

fu una grande "occasione perduta"

**Paradosso tecnico giuridico
art. 4 lett. f)**

Attuale sistema sanzionatorio tributario

PENALE

Incentrato su reati di evento e danno patrimoniale (reati di evasione fiscale)

AMMINISTRATIVO

Anch'esso orientato a punire l'evasione

ASSETTO SANZIONATORIO VIGENTE

AMMINISTRATIVO

D.Lgs. n. 472/1997

Caratteristiche essenziali

- ➔ Principio di “personalizzazione” della violazione e della sanzione
- ➔ Principio di legalità combinato con il *favor rei*
- ➔ Razionalizzazione e riforma della “tipologia” delle sanzioni
- ➔ Previsione di specifiche cause di non punibilità
- ➔ Individuazione dei criteri di determinazione dell’entità della sanzione
- ➔ Regole procedurali per l’irrogazione delle sanzioni

PENALE

D.Lgs. n. 74/2000

Caratteristiche essenziali

- ➔ Previsione di un ristretto numero di fattispecie a natura esclusivamente delittuosa
- ➔ Significative pene detentive
- ➔ Condotte connotate da un elevato grado di offensività (fatto di evasione e soglie di punibilità) o, comunque, da caratteristiche fraudolente
- ➔ Tre tipologie di reati (in materia di “dichiarazione”, di “documenti” e di “pagamento di imposte”)
- ➔ Dolo specifico di evasione
- ➔ Principio di specialità

EVASIONE FISCALE

intesa

per talune ipotesi

come evento materiale

per tutte le ipotesi

**come caratterizzante il
dolo specifico**

Legislazione penale tributaria

```
graph TD; A[Legislazione penale tributaria] --> B[Ha assunto come postulato giuridico la perfetta coincidenza tra imposta evasa in ambito amministrativo ed in ambito penale]; B --> C([di fatto]); C --> D[Si viene a determinare una restaurazione del principio del cumulo delle sanzioni (cui si pone sostanziale rimedio con l'introduzione del principio di specialità)];
```

Ha assunto come postulato giuridico → la perfetta coincidenza tra imposta evasa in ambito amministrativo ed in ambito penale

di fatto

Si viene a determinare una restaurazione del principio del cumulo delle sanzioni
(cui si pone sostanziale rimedio con l'introduzione del principio di specialità)

Possibili sistemi di accertamento del tributo

```
graph TD; A[Possibili sistemi di accertamento del tributo] --> B["- PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA PROPRIAMENTE DETTA  
- EFFICACIA PREGIUDIZIALE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE E DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE  
- PREGIUDIZIALE PENALE = massima garanzia per il contribuente (NO presunzioni non qualificate); netta colorazione penalistica del sistema sanzionatorio  
- ASSORBIMENTO PENALE = massima efficienza processuale; minimo dispendio di energie"]; B --> C["Art. 22, commi 1 e 2,  
L. n. 4/1929"]; B --> D["Art. 24, L. n. 689/1981 (legge generale  
sulle sanzioni amministrative)"];
```

- PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA PROPRIAMENTE DETTA
- EFFICACIA PREGIUDIZIALE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE E DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE
- PREGIUDIZIALE PENALE = massima garanzia per il contribuente (NO presunzioni non qualificate); netta colorazione penalistica del sistema sanzionatorio
- ASSORBIMENTO PENALE = massima efficienza processuale; minimo dispendio di energie

Art. 22, commi 1 e 2,
L. n. 4/1929

Art. 24, L. n. 689/1981 (legge generale
sulle sanzioni amministrative)

Perché la pregiudiziale tributaria amministrativa

L'istituto trova fondamento culturale:

- nell'impostazione di fondo del sistema di tutela giurisdizionale ed amministrativa tributario, concepito nei primi anni dell'unità d'Italia. Tale impostazione, malgrado l'evoluzione e la considerazione dei diritti e degli interessi tutelabili intervenuta nel tempo e malgrado gli adeguamenti indotti dai principi costituzionali, continua ad alimentare alla radice della logica tecnico giuridica che alimenta, ancora oggi, in nostro Sistema Tributario;
- nel conseguente pregiudizio secondo cui il Giudice (civile o penale) non sarebbe soggetto adeguato ed idoneo professionalmente (per la natura giuridica e la peculiare caratterizzazione delle conoscenze tecnico-specialistiche necessarie : economico- contabili-aziendalistiche; bilancistiche, ecc.)

PER le imposte dirette e poi dal 1973 anche per l'IVA

MENTRE PER gli altri tributi non vi era stata alcuna esitazione (art. 22 legge n. 4/1929) a rimettere al Giudice penale la cognizione dell'intera vicenda fiscale

Accertamento pregiudiziale del tributo evaso

Accertamento del reato

L. 7/1/1929, n. 4 (norme generali per la repressione delle violazioni delle Leggi Tributarie)

→ pregiudiziale tributaria
(art. 21, u.c)

“Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia”

→ principio del *“tempus regit actum”* o, meglio, *“tempus commissi delicti”*
(art. 20)

“Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione ”

PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA

Il giudice penale prende cognizione del reato tributario solo al momento in cui tale reato è stato delineato in tutti i suoi elementi di fatto (con l'atto di accertamento divenuto definitivo).

L'esame in sede processuale penalistica doveva quindi limitarsi alla verifica della sussistenza:

- dell'elemento soggettivo
- ed alla quantificazione della pena

perché gli aspetti tecnici inerenti la:

- ➔ qualificazione
- ➔ quantificazione

dell'obbligazione tributaria e, quindi della sussistenza del fatto evasivo, venivano esauriti in sede amm.va

art. 21, u.c., L. 7/1/1929, n. 4

Art. 56, u.c., DPR 29/09/1973, n. 600
"L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo. La prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data"

Art. 58, u.c., DPR 26/10/1972, n. 633
"Nelle ipotesi previste nell'art. 50 l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta è divenuto definitivo e la prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data"

DICHIARAZIONE DI INCOSTITUZIONALITA'

ABROGAZIONE

PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA

DICHIARAZIONE DI INCOSTITUZIONALITA'

Corte costituzionale n. 89/1982

per quelle ipotesi in cui l'azione penale NON poteva essere iniziata e/o proseguita nei casi di fattispecie penale non legata all'acc/to di materia imponibile

Corte costituzionale n. 247/1983

nella parte in cui comportava:

- che l'acc/to definitivo vincolasse il giudice penale (per le imposte sui redditi) nella cognizione dei reati contestati a chi fosse rimasto estraneo al giudizio tributario;

- la sospensione del processo penale nelle ipotesi di violazioni il cui accertamento NON presupponesse la quantificazione di un'evasione d'imposta (vds. anche sentenza n. 88/1982)

ABROGAZIONE

art. 13 L. 7/8/1982, n. 516 (manette agli evasori)

“Sono abrogati il secondo comma dell'art. 1, l'ultimo comma dell'art. 21 e l'art. 23 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, l'art. 50 e l'ultimo comma dell'art. 58 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'art. 56 e i primi tre commi dell'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il terzo comma dell'art. 92 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ogni altra disposizione incompatibile con il presente titolo”

Non perfetta coincidenza del concetto di imposta evasa in ambito penale ed amm/vo

ASPETTI PROBLEMATICI

➔ **NO** concorso apparente di norme amministrative e penali ➔ **CON APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI SPECIALITÀ**

➔ **MA** concorso formale di illeciti (integrati da una medesima condotta)

quindi

cumulo fra sanzioni

Legge delega per la riforma tributaria 7.4.2003, n.80

In linea di principio conferma la scelta di fondo attuata dal legislatore della novella (D.Lgs. 74/2000)

Art. 2, lett. m) la sanzione penale si applica **solo**

ai casi di

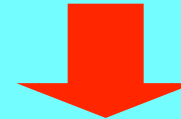
- frode (disvalore autonomo di tali condotte)**
- ⓔ**
- di effettivo e rilevante danno per l'Erario**

D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Evasione fiscale

```
graph LR; A(Evasione fiscale) --> B(elemento tipico della fattispecie criminosa); A --> C(dolo specifico di evasione (elemento soggettivo)); B --> B1(art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici); B --> B2(art. 4 Dichiarazione infedele); B --> B3(art. 5 Omessa dichiarazione); C --> C1(negli altri casi); C --> C2(Fatta eccezione per); C2 --> C2a(art. 10 bis Omesso versamento di ritenute certificate); C2 --> C2b(art. 10 ter Omesso versamento di IVA); C2 --> C2c(art. 10 quater Indebita compensazione);
```

elemento tipico della fattispecie criminosa



art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

art. 4 Dichiarazione infedele

art. 5 Omessa dichiarazione

dolo specifico di evasione (elemento soggettivo)

negli altri casi

Fatta eccezione per

art. 10 bis Omesso versamento di ritenute certificate

art. 10 ter Omesso versamento di IVA

art. 10 quater Indebita compensazione

DOPPIO BINARIO

(Rapporti tra procedimento penale e processo tributario)

Esclude la possibilità di sanzionare ➡ proc.to di acc.to
➡ processo tributario^e

Per la pendenza di un proc.to penale avente ad oggetto i
medesimi ➡ fatti
➡ atti^o

Allo stato gli accertamenti dei
due giudici sembrano
integralmente sovrapponibili

Non attribuisce alcuna efficacia
esterna al giudicato penale
(art. 654 c.p.p.)

In quanto la normativa di
settore pone dei limiti alla
prova del diritto controverso

PRINCIPIO DI SPECIALITA'



**art. 19, D.Lgs. 74/2000
(Principio di specialità)**

“1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.

2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato”.

**ASSORBIMENTO PENALE
PROSPETTIVE DE IURE CONDENDO
Art. 22 legge n. 4/1929**

1° COMMA

Qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il tribunale, a cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal Codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale.

2° COMMA

Nel caso in cui il tribunale giudichi che il tributo non era dovuto ovvero era dovuto in misura inferiore a quella richiesta dall'autorità finanziaria, il contribuente, il quale abbia pagato il tributo, è ammesso a chiederne il rimborso totale o parziale.

ASSORBIMENTO PENALE PROSPETTIVE DE IURE CONDENDO

Il Giudice penale non soffre più di un presunto deficit professionale e culturale

Art. 24 legge n. 689/81
(legge generale sulle
sanzioni amministrative)

Confermato dall'art. 210 delle
disposizioni di attuazione del
codice di rito (connessione
pregiudiziale dell'illecito
amministrativo con un reato)

Qualora l'esistenza di un reato dipenda dall'accertamento di una violazione non costituente reato, e per questa non sia stato effettuato il pagamento in misura ridotta, il giudice penale competente a conoscere del reato è pure competente a decidere sulla predetta violazione e ad applicare con la sentenza di condanna la sanzione stabilita dalla legge per la violazione stessa.

ASSORBIMENTO PENALE PROSPETTIVE *DE IURE CONDENDO*

art. 24, L. n. 689/1981

tema della “connessione
obiettiva” dell’illecito amm.vo
con un reato

“Qualora l'esistenza di un reato dipenda dall'accertamento di una violazione non costituente reato, e per questa non sia stato effettuato il pagamento in misura ridotta, il giudice penale competente a conoscere del reato è pure competente a decidere sulla predetta violazione e ad applicare con la sentenza di condanna la sanzione stabilita dalla legge per la violazione stessa. (...)”.

c.d. CONNESSIONE PREGIUDIZIALE

COERENZA della regola e
rispondenza al principio generale di
economia processuale