

CONVEGNO ADT

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE FRA DIRITTO  
PENALE E CEDU

14 luglio 2023

*«Strategia di tutela penal-tributaria»*

Avv. Fabio Cagnola

**CA** CAGNOLA & ASSOCIATI  
STUDIO LEGALE

# ARGOMENTI

- Il principio del *ne bis in idem*
- Le interazioni tra indagini penali e indagini fiscali
- Il sequestro e la confisca nei reati tributari
- Riciclaggio da reato tributario

## **IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM***

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM*

- Il principio del *ne bis in idem* vuole, in termini generali, che non si applichi una doppia sanzione per il medesimo fatto.
- Principio di carattere sostanziale → una stessa violazione non può essere sanzionata due volte.
- Principio di carattere processuale → un medesimo soggetto non può essere sottoposto due volte a processo per lo stesso fatto.

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM*

- A livello sovranazionale, il principio del *ne bis in idem* è dettato dall'art. 4 prot. 7 CEDU e dall'art. 50 Cdfue che, in termini sostanzialmente analoghi, vietano la duplicazione di processi e/o condanne per il medesimo fatto avente penale rilevanza.
- A livello nazionale, il principio del *ne bis in idem* trova rispondenza nell'art. 649 c.p.p., secondo il quale l'imputato prosciolto o condannato con sentenza irrevocabile non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto di reato → la Corte Costituzionale ha interpretato questa disposizione alle luce delle norme Cedu e Cdfue.

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM*

- Nell'ambito dei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale, il principio del *ne bis in idem* si è concretamente posto per le fattispecie per le quali vi è un concorso tra la sanzione amministrativa e la sanzione penale.
- Dal punto di vista processuale, il tema si è posto perché il principio del doppio binario considera del tutto fisiologico quel *simultaneus processus* che invece il *ne bis in idem* processuale intende evitare.

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU

Sentenza Grande Stevens c. Italia → applicazione del principio del *ne bis in idem* in materia di sanzioni amministrative e penali previste per gli abusi di mercato



una volta che un'autorità pubblica abbia preso una decisione definitiva sulla punibilità di un soggetto per una determinata condotta, nessuna altra azione punitiva può essere iniziata o proseguita nei suoi confronti per la medesima condotta.

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU

Sentenza A e B c. Norvegia → cambio di rotta: non è di per sé precluso che un sistema sanzionatorio sia articolato in diverse fasi o procedure, anche davanti ad autorità diverse, che prevedano l'inflizione di diverse sanzioni per un unico illecito



ai fini dell'applicabilità del principio del *ne bis in idem* occorre accertare se vi sia o meno una «*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*» tra il procedimento amministrativo e quello penale sulla base di una serie di criteri:

- diversità della finalità perseguita dalle due tipologie di sanzione;
- prevedibilità di un procedimento cumulativo per la medesima condotta;
- svolgimento coordinato dei procedimenti, senza duplicazione dell'attività istruttoria;
- applicazione delle sanzioni in modo che, nella determinazione di quella successiva, si tenga conto di quella irrogata per prima → proporzionalità della pena.

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

- Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi su una questione pregiudiziale promossa dal giudice italiano con riferimento a un omesso versamento IVA, sanzionato dall'art. 10-bis d.lgs. 74/2000 e dall'art. 13 d.lgs. 471/1997. Nel caso di specie il procedimento amministrativo si era definitivamente concluso prima dell'instaurazione del procedimento penale.
- La Corte di Giustizia (sentenza *Menci*) si allinea ai principi espressi nella sentenza A e B c. Norvegia:
  - nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni ai diritti e libertà riconosciuti dalla Carta solo qualora esse siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione → riscossione integrale dell'IVA è un obiettivo di interesse generale;
  - il principio di proporzionalità richiede che «*il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale, [...] non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti*»

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA (SEGUE)

- Si possono pertanto applicare le due tipologie di sanzioni, purché vi sia l'obbligo per le autorità competenti, qualora venga inflitta una seconda sanzione, di far sì che le sanzioni irrogate nel loro complesso non siano superiori a quanto richiede la gravità dell'illecito contestato.
- Per la Corte UE può essere avviato un procedimento penale quando la sanzione amministrativa per lo stesso fatto materiale si è già resa definitiva purché la relativa normativa:
  - sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di IVA, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari;
  - contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti;
  - preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni sia limitato a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità dell'illecito contestato.

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

- La Corte costituzionale si è pronunciata sul tema del *ne bis in idem* in relazione alla legittimità dell'art. 649 c.p.p. in riferimento all'art. 117 comma 1 Cost., in relazione all'art. 4 prot. 7 Cedu quale norma interposta, nella parte in cui detto art. 649 non prevede l'applicabilità del principio del *ne bis in idem* nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Cedu.
- Secondo la Corte Costituzionale è il sistema delineato dal d.lgs. 74/2000, in particolare con gli artt. 19 e 21, ad essere ispirato da un fisiologico *bis in idem* processuale, prevedendo che, anche dopo la irrogazione in via definitiva della sanzione amministrativa, si svolga il processo penale, nel corso del quale la eseguibilità della sanzione amministrativa resta sospesa, ai fini dell'applicazione del principio di specialità nel caso di condanna penale.
- Tale sistema non viola il principio del *ne bis in idem* → «l'eventualità che il processo penale origini dopo che l'esito del procedimento sanzionatorio amministrativo, vertente sul medesimo fatto, è divenuto definitivo, o viceversa, non comporta alcuna violazione del divieto di *bis in idem* processuale ricavabile dalla Costituzione nella materia propriamente penale [...] ma riflette piuttosto l'ampia sfera di reciproca autonomia tra sanzioni amministrative e pene in senso proprio che è tipica dell'ordinamento giuridico nazionale» (Corte Cost. n. 43/2018)

## IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Cass. pen., Sez. III, n. 6993/2017:

**«Non sussiste la violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause "G. e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "N. contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016»**

**LE INTERAZIONI TRA  
INDAGINI PENALI E INDAGINI FISCALI**

## LE INTERAZIONI TRA INDAGINI PENALI E INDAGINI FISCALI

- Problematica della circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento amministrativo (e viceversa)
- Art. 63 comma 1 d.P.R. n. 633/1972 («collaborazione della Guardia di Finanza», materia IVA) → previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.p., la Guardia di Finanza utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.
- Art. 33 comma 3 d.P.R. n. 600/1973 («accessi, ispezioni e verifiche», materia imposte sui redditi) → cooperazione e scambio di informazioni e documenti analogo a quello previsto in materia di IVA.
- art. 329 comma 1 c.p.p. → *«gli atti d'indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria, le richieste del pubblico ministero di autorizzazione al compimento di atti indagine e gli atti del giudice che provvedono su tali richieste sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari»*

## LE INTERAZIONI TRA INDAGINI PENALI E INDAGINI FISCALI

- Ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria basi un atto impositivo su prove desunte da un atto formato o acquisito illegittimamente in sede penale e ivi dichiarato illegittimo.
- Posizione giurisprudenza tributaria: orientamento prevalente nega la rilevanza della legittimità dell'acquisizione della prova ai fini della sua ammissibilità nel giudizio che si fonda su tale prova.

## LE INTERAZIONI TRA INDAGINI PENALI E INDAGINI FISCALI

- Ipotesi in cui il materiale acquisito in sede penale è inutilizzabile non perché acquisito illegittimamente, ma per effetto di regole interne al codice di procedura penale (es. SIT che non possono confluire nel fascicolo del dibattimento) → potenziale lesione del diritto di difesa.
- Sentenza Corte di Giustizia (*Glencore*) → l'assimilazione delle sanzioni amministrative di natura penale a quelle penali *tout court* determina che il “diritto al silenzio” debba essere riconosciuto e garantito anche al contribuente soggetto a procedimento sanzionatorio in materia di IVA.

# LE INTERAZIONI TRA INDAGINI PENALI E INDAGINI FISCALI

## Atti trasmissibili:

- Documenti: problematica della distinzione tra documenti e documentazione (cioè gli atti redatti da un soggetto del procedimento penale per i fini del procedimento stesso).
- Dichiarazioni verbali: la giurisprudenza è orientata a considerarle materiale trasmissibile e utilizzabile in sede tributaria in quanto atti formati con l'assistenza delle garanzie processuali (es. interrogatorio) e, in ogni caso, liberamente valutabili dal giudice tributario.
- Intercettazioni: problema dell'applicabilità dell'art. 270 c.p.p. nel procedimento tributario → *«l'art. 270 c.p.p. pone limiti alla utilizzabilità delle intercettazioni telefoniche, legittimamente disposte in un determinato procedimento, solamente in altri procedimenti penali»* (Cass. Civ., Sez. Un., n. 27292/2009)
- Rogatoria internazionale e ordine investigativo europeo: eventuale inutilizzabilità delle prove raccolte in violazione della normativa rilevante

**IL SEQUESTRO E LA CONFISCA  
NEI REATI TRIBUTARI**

## IL SEQUESTRO PREVENTIVO

E' una misura cautelare reale disciplinata dall'art. 321 c.p.p. che viene disposta dall'autorità competente per tutelare la collettività qualora sussista il **pericolo della commissione di ulteriori reati o di aggravamento delle conseguenze del reato per cui si procede**. Comporta la creazione di un vincolo di indisponibilità della cosa:

- pericolosa in rapporto al fatto di reato (art. 321 comma 1 c.p.p.);
- pericolosa in sé (art. 321 comma 2 c.p.p., sequestro ai fini di confisca).

In fase di indagini preliminari il sequestro preventivo viene disposto dal PM con decreto motivato.

# IL SEQUESTRO PREVENTIVO FINALIZZATO ALLA CONFISCA

- L'art. 321 c.p.p. comma 2 disciplina il sequestro preventivo della cosa di cui è consentita la confisca;
- Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca ha la funzione cautelativa di assicurare che i beni siano ancora presenti nel patrimonio del condannato nel momento in cui la sentenza diverrà definitiva;
- Presupposto: è necessaria la presenza di indizi della sussistenza in concreto del reato contestato, tali da permettere un giudizio prognostico di colpevolezza già in via cautelare.

## IL SEQUESTRO PREVENTIVO

- **Sequestro finalizzato alla confisca per equivalente**: istituito al quale le Procure fanno sovente ricorso nelle ipotesi di reati tributari.
- **Conseguenze negative per il contribuente**: il sequestro diviene ostacolo alla possibilità di effettuare il pagamento estintivo del debito tributario, con conseguente impossibilità di:
  - applicare la causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000;
  - beneficiare della circostanza attenuante ex art. 13-bis d.lgs. 74/2000;
  - accedere al patteggiamento.

# LA CONFISCA

- Disciplinata dall'art. 240 c.p. è una misura di sicurezza a carattere patrimoniale consistente nell'espropriazione forzata e gratuita a favore dello Stato.
- Può essere facoltativa se decisa dal giudice sulla base di un giudizio di pericolosità che deve tenere conto dell'effetto induttivo determinato nel colpevole dalla disponibilità della *res*.
- Può essere obbligatoria quando la pericolosità è intrinseca alla *res* e quindi il giudice non è chiamato al giudizio invece necessario per la confisca facoltativa.

## LA CONFISCA TRIBUTARIA

- Art. 12-bis, comma 1 - confisca in via diretta del prezzo o del profitto del reato ovvero per equivalente:  
*«Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto»*
- **Prezzo del reato**: compenso elargito o anche solo promesso ad un altro soggetto per indurlo, istigarlo, o determinarlo a commettere un reato.
- **Profitto del reato**: vantaggio economico che si ricava per effetto della commissione del reato.

# LA CONFISCA TRIBUTARIA

- **Requisiti soggettivi della confisca** → appartenenza dei beni a un soggetto che non sia estraneo al reato.
- Corte di Cassazione → un soggetto non deve ritenersi estraneo al reato qualora, oltre che nelle ipotesi pacifiche in cui lo stesso assume la veste di autore o concorrente nel reato, abbia conseguito un vantaggio e non sia stato provato che abbia agito in buona fede (Cass. pen., Sez. I, n. 68/2013).
- Il limite della estraneità del soggetto opera non solo per la confisca diretta ma anche a quella per equivalente → l'art. 12-bis d.lgs. 74/2000 prevede che la confisca possa essere applicata anche ai beni di cui il condannato abbia una mera disponibilità.

## LA CONFISCA TRIBUTARIA

- L'art. 12-bis comma 2 d. lgs. 74/2000 esclude la applicazione della confisca per la parte che il contribuente «si impegna a versare all'erario»
- *Ratio*: qualora l'imputato abbia estinto il debito tributario, non sarà più rinvenibile in capo ad esso alcuna utilità economica riconducibile al reato a lui ascritto → impostazione di politica criminale con cui il legislatore intende far prevalere la pretese creditorie dell'Erario su quelle ablatorie esercitabili mediante la confisca.
- *«La restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca e, prima di essa, con il sequestro a essa strumentale, che non possono riguardare le somme che abbiano già formato oggetto di restituzione. Peraltro, l'eventuale remissione in termini concessa dall'amministrazione finanziaria per il pagamento dell'imposta in forma rateale non fa venir meno le ragioni del sequestro nel frattempo disposto, ferma restando solo la possibilità di ottenere riduzioni, con la revoca parziale del sequestro, in ragione degli importi di volta in volta versati»* (Cass. pen., Sez. III, n. 30140/2012)

## LA CONFISCA TRIBUTARIA

- Secondo la Cassazione, l'elisione del profitto che comporta il venir meno del presupposto per l'applicazione della confisca, ricorre anche quando la pretesa erariale venga meno per il tramite di modi di estinzione diversi dall'ordinario pagamento delle somme dovute a titolo di imposta → *«La circostanza che a siffatta definizione si sia pervenuti, conseguentemente ad un accertamento con adesione, tramite l'avvenuta compensazione fra poste attive e poste passive riferite al contribuente, è, infatti, fattore del tutto irrilevante, posto che, in ogni caso, a seguito dell'avvenuta compensazione è venuta meno l'obbligatorietà della prestazione indicata in sede di accertamento con adesione, il debito tributario dovrebbe intendersi oramai estinto e, pertanto, la somma ad esso riferita non può intendersi essere profitto conseguito attraverso la commissione del reato in provvisoria contestazione» (Cass. pen., Sez. III, n. 25792/2021)*

# **RICICLAGGIO DA REATO TRIBUTARIO**

## RICICLAGGIO DA REATO TRIBUTARIO

- *Art. 648-bis c.p.: «Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da 5.000 a euro 25.000.»*
- I reati tributari possono determinare due forme di profitto: accrescimento patrimoniale e risparmio di imposta
- Accrescimento patrimoniale → non pone particolari problemi in tema di riciclaggio nella misura in cui è possibile dimostrare che la condotta di riciclaggio ha ad oggetto proprio quello specifico accrescimento patrimoniale derivante dal reato tributario.
- Risparmio di imposta → contrasto dottrinale e giurisprudenziale in ordine alla qualificazione dei reati che determinano una mera evasione di imposta come presupposto del riciclaggio.

## RICICLAGGIO DA REATO TRIBUTARIO

La Corte di Cassazione nel 2012 ha assunto una posizione esplicita sulla qualificazione dei reati tributari come presupposto del riciclaggio:

*«Soltanto le contravvenzioni ed i delitti colposi non possono costituire il presupposto di quello di riciclaggio; ne consegue che **tutti i delitti dolosi, e quindi anche quello di frode fiscale, sono idonei a fungere da reato presupposto del riciclaggio.** (La Corte Suprema ha precisato che il riferimento dell'art. 648-bis cod. pen. alle "altre utilità" ben può ricomprendere il risparmio di spesa che l'agente ottiene evitando di pagare le imposte dovute, poiché esso produce un mancato decremento del patrimonio che si concretizza in una utilità di natura economica)» (Cass. pen., Sez. II, n. 6061/2012, emanata prima della Riforma del 2021 che ha esteso la categoria dei reati presupposto a tutti i delitti, compresi quelli colposi, rimanendo escluse soltanto le contravvenzioni).*

## RICICLAGGIO DA REATO TRIBUTARIO

- I ricorrenti sostenevano che la frode fiscale non potesse costituire reato presupposto del riciclaggio proprio in quanto non avrebbe determinato un accrescimento patrimoniale, ma solo un «non impoverimento» → la Cassazione supera questa argomentazione affermando che con il reato di riciclaggio si intende colpire ogni vantaggio derivante dal reato presupposto.
- La locuzione «altre utilità» è una clausola di chiusura in cui rientra tutto ciò che costituisce il frutto dell'attività fraudolenta → anche il risparmio di imposta che costituisce quindi una utilità di natura economica.

# RICICLAGGIO DA REATO TRIBUTARIO

## Aspetti critici:

- Il presupposto su cui si fonda la pronuncia della Cassazione è errato → la finalità della riforma che ha introdotto la formula «altre utilità» non era quella di farvi rientrare anche casi in cui il patrimonio rimane inalterato, ma di ricomprendere nella sfera del riciclaggio accrescimenti patrimoniali di ogni sorta.
- Impossibilità, dal punto di vista pratico, di configurare una condotta di sostituzione o trasferimento avente ad oggetto una entità completamente astratta come è il risparmio di imposta → impossibilità di individuare il risparmio di imposta come entità a sé stante.
- La configurabilità del riciclaggio da reato tributario dovrebbe essere circoscritta ai casi in cui si genera un accrescimento patrimoniale.

## RICICLAGGIO DA REATO TRIBUTARIO

- Riconoscimento della configurabilità del reato tributario come reato presupposto del riciclaggio a livello normativo e istituzionale.
- *Voluntary disclosure* → previsione della non punibilità per i reati di riciclaggio, autoriciclaggio e reimpiego se commessi in relazione ai reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 5-*quinquies* d.l. 167/1990).
- Istruzioni operative per l'individuazione delle operazioni sospette – Banca d'Italia → i delitti fiscali «*in quanto tali, configurano reati presupposto del riciclaggio*».