

## TESINA CORSO PROCESSO TRIBUTARIO

Avv. Maurizio Villani

Dott.ssa Ilaria Mola

### **I RIFLESSI DEL GIUDICATO PENALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

SOMMARIO: **1.** L'evoluzione storica del rapporto tra processo tributario e procedimento penale. – **1.1.** La "Magna Charta" del diritto penale tributario: la legge 7 gennaio 1929 n. 4. – **1.2.** Il Codice Rocco del 1930. - **1.3.** La l. 7 agosto 1982 n. 516 e il sistema del "doppio binario". – **1.4.** Il codice di procedura penale del 1988. – **1.4.** La riforma dei reati tributari: il d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74. – **2.** L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario: la parola alla giurisprudenza. - **3.** Considerazioni conclusive.

**PRIMO CORSO PRATICO SUL PROCESSO TRIBUTARIO**

**CORSO IPSOA SVOLTO A LECCE**

**DIREZIONE SCIENTIFICA E DOCENZA**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**

## 1. *L'evoluzione storica del rapporto tra processo tributario e procedimento penale.*

Inevitabile punto di partenza di queste brevi argomentazioni deve essere una rapida analisi delle norme che, nel tempo, hanno governato gli aspetti dell'efficacia del giudicato penale in materia tributaria.

### 1.1. *La "Magna Charta" del diritto penale tributario: la legge 7 gennaio 1929 n. 4.*

La delicata questione degli incroci tra procedimento penale e processo tributario veniva affrontata dal legislatore del '29 scegliendo di subordinare, attraverso il sistema della "pregiudiziale tributaria" ex art. 21, comma 4<sup>1</sup>, il procedimento penale alla definitività del contenuto dell'avviso di accertamento e, quindi, al giudicato formatosi nell'ambito del processo tributario<sup>2</sup>.

L'introduzione della pregiudiziale era giustificata dalla Relazione di accompagnamento alla legge 7 gennaio 1929 n. 4 con l'esigenza di assicurare l'unità, la certezza e la coerenza dell'accertamento giurisdizionale, pur qualificando il diritto penale tributario come diritto speciale<sup>3</sup>. E l'istituto aveva senz'altro l'ulteriore merito di aver individuato un punto di equilibrio tra la tutela dell'interesse pubblico, contrassegnato dalla necessità di rinviare i termini di prescrizione del reato fiscale, di escludere giudicati contraddittori e di sottrarre alla cognizione del giudice penale fattispecie a contenuto estimativo, e la tutela dell'interesse privato, incentrato sull'esigenza di uniformare la decorrenza dei termini prescrizionali e di evitare che il contribuente subisse eventuali denunce penali vessatorie ancor prima della definitività dell'accertamento tributario<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Che così statuiva: "Per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia", derogando a quanto stabilito dal successivo art. 22, comma 1, per cui qualora l'esistenza del reato dipendesse dalla risoluzione di una controversia tributaria, il giudice competente a conoscere del reato decideva anche la controversia concernente il tributo.

Il principio della pregiudiziale sarà, poi, sostanzialmente recepito dall'art. 56, comma 3, del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 (in tema di imposte dirette) e dell'art. 58, comma 5, del d.p.r. n. 633/1972 (in materia di Iva).

<sup>2</sup> In altri termini, il p.m. poteva esercitare l'azione penale solo dopo la conclusione del procedimento amministrativo di accertamento e dell'eventuale processo tributario, ed alle risultanze di quest'ultimo doveva attenersi il giudice penale nel decidere.

<sup>3</sup> La l. n. 4/1929, recante "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", era la "Magna Charta" del sistema degli illeciti fiscali e delle relative sanzioni: 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 demarcazione tra l'illecito penale e l'illecito amministrativo che tenesse conto della natura differente della sanzione, anziché dell'interesse tutelato.

<sup>4</sup> Secondo un risalente orientamento della giurisprudenza costituzionale, la pregiudiziale rappresentava uno strumento di eguaglianza e di corretto uso dei poteri di indagine e di controllo fiscale.

Per contro, però, il sistema della pregiudiziale si rivelò di impedimento alla repressione del fenomeno crescente dell'evasione fiscale, perchè la pregiudizialità dell'accertamento tributario – causa i lunghissimi tempi del relativo contenzioso <sup>5</sup> – finiva per rallentare l'azione penale e rendere inefficace la sanzione (che, nella migliore delle ipotesi, veniva comminata solo al termine di un lunghissimo procedimento amministrativo). L'efficacia vincolante riconosciuta all'accertamento amministrativo nei confronti del giudice penale risultava, poi, certamente incompatibile con i principi costituzionali del libero convincimento (*ex artt. 101 Cost.*, secondo cui *"i giudici sono soggetti soltanto alla legge"*) e dell'obbligatorietà dell'azione penale (*ex art. 112 Cost.*, per cui *"il Pubblico Ministero ha l'obbligo di esercitare l'azione penale"*) <sup>6</sup>.

## 1.2. *Il codice Rocco del 1930.*

Il codice di procedura penale del 1930 regolava i rapporti tra processo penale e processo tributario sulla base della prevalenza del primo rispetto al secondo.

La pendenza di un procedimento penale comportava, infatti, la sospensione necessaria del processo tributario avente ad oggetto i medesimi fatti materiali.

Inoltre, gli artt. 22, 23 e 24 comma 1 c.p.p. 1930 attribuivano al privato il potere di esperire l'azione civile in sede penale, attribuendone al giudice penale la cognizione.

Ai sensi degli artt. 25, 27 e 28 del vecchio codice di rito, per di più, si riconosceva alla sentenza penale un'assoluta efficacia nel giudizio tributario <sup>7</sup>.

Con un meccanismo siffatto, una volta configurata l'evasione d'imposta come fatto amministrativo, il giudizio penale avente ad oggetto il medesimo fatto (l'avvenuta evasione) si esauriva nella verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e nella quantificazione della pena da comminare. In definitiva, al giudice penale veniva preclusa la possibilità di rimettere in discussione un fatto già accertato in tutti i suoi elementi (anche se in ambito amministrativo), scongiurando il rischio di un conflitto di giudicati e sollevando il giudice penale da oneri estimativi (quali la quantificazione del reddito o dell'imposta evasa) che sembrava opportuno riservare ad organi specializzati.

<sup>5</sup> Basti pensare che, quantomeno fino all'entrata in vigore del d.p.r. n. 636/1973, erano ben sei i gradi di giurisdizione: successivamente all'adizione delle Commissioni amministrative tributarie (distrettuali, provinciali e Commissione centrale), l'azione giudiziaria poteva essere esperita dinanzi agli organi della giurisdizione ordinaria.

<sup>6</sup> E, infatti, la Corte Costituzionale (sent. 27 aprile – 12 maggio 1982 n. 88 e n. 89) dichiarò costituzionalmente illegittimi gli artt. 21, comma 4, l. n. 4/1929 e 58, ultimo comma, d.p.r. n. 633/1972, nella parte in cui prevedevano – rispettivamente – che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta, divenuto definitivo in via amministrativa, facesse stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette e che l'azione penale avesse corso dopo la definitività dell'accertamento anche in ordine al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui al comma 4 dell'art. 50 del medesimo decreto (reato formale e di pericolo, indipendente dal fatto concreto di evasione e punibile di per sé a titolo di dolo generico).

<sup>7</sup> L'ambito di operatività della necessaria sospensione del giudizio tributario per la pendenza del procedimento penale sarà notevolmente delimitato allorché la Corte Costituzionale (22 marzo 1971 n. 55;

### 1.3. *La legge 7 agosto 1982 n. 516 e il sistema del “doppio binario”.*

L'abbandono definitivo del sistema della pregiudiziale fu segnato dalla l. 7 agosto 1982 n. 516 <sup>8</sup>, con l'introduzione del principio secondo il quale il processo penale poteva avere inizio senza attendere il definitivo esito dell'accertamento dell'imposta evasa (c.d. principio del “doppio binario”).

L'art. 12 della l. n. 516/1982 stabiliva che *“in deroga a quanto disposto dall'articolo 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 relativo 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”*. Era così consacrato, per quel che concerne le relazioni tra giudizio tributario e processo penale, il principio dell'autonomia e della separazione delle giurisdizioni: il giudicato penale (la sentenza di condanna o di proscioglimento) avrebbe potuto avere autorità nel processo tributario per quanto riguarda *“i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale”*, senza però che il processo tributario fosse sospeso <sup>9</sup>.

### 1.4. *Il codice di procedura penale del 1988.*

Il codice di rito penale del 1988 ha riscritto – ad opera degli artt. 651 <sup>10</sup>, 652 <sup>11</sup> e 654 – la disciplina degli effetti del giudicato penale.

---

27 giugno 1973 n. 99 e 26 giugno 1975 n. 165) dichiarerà tali norme incostituzionali nella parte in cui sancivano l'efficacia del giudicato penale anche nei confronti di soggetti rimasti estranei al procedimento penale (perché non legittimati o nella condizione di non parteciparvi).

<sup>8</sup> Rubricata *“Norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare le definizioni delle pendenze in materia tributaria”* (c.d. legge “manette agli evasori, di conversione del d.l. n. 429/1982).

<sup>9</sup> Scelta ribadita dall'art. 13, che abrogava l'art. 21, comma 3, l. n. 4/1929 e gli artt. 50 e 58, ultimo comma, d.p.r. n. 633/1972, statuendo espressamente che le disposizioni dell'art. 22 della l. n. 4/1929 (secondo cui, qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il giudice al quale spetta la cognizione del reato decide anche detta controversia) non si applicano in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto relativa alla cessione di beni ed alla prestazione di servizi.

<sup>10</sup> *“La sentenza penale irrevocabile di condanna pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, della sua illiceità penale e all'affermazione che l'imputato lo ha commesso, nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso nei confronti del condannato e del responsabile civile che sia stato citato ovvero sia intervenuto nel processo penale.*

Per quel che qui interessa, in particolare, l'art. 654 c.p.p. – modificando l'art. 12 l. n. 516/1982 - prevede che *“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, purchè i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purchè la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”*.

**1.5. La riforma dei reati tributari: il d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74.**

Il legislatore del 2000 ha nuovamente disciplinato i rapporti tra procedimento penale e processo tributario alla luce del principio di specialità, riconfermando – al contempo - il principio della piena e reciproca autonomia tra i due sistemi (penale e tributario), con l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità<sup>12</sup>.

Ai sensi dell'art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, 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: detto in altri termini, in base al ribadito regime del “doppio binario”, l'attività di accertamento degli uffici e i processi in seno alle Commissioni tributarie proseguiranno, dunque, il loro cammino anche nelle ipotesi in cui sia in corso un procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti, o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione. Al fine di garantire la tendenziale unitarietà del sistema punitivo, che non ammette l'applicazione congiunta di due sanzioni differenti per il medesimo fatto, nell'ipotesi di concorso apparente tra norma sanzionatoria penale e norma sanzionatoria amministrativa, sarà quest'ultima – in quanto norma speciale - a prevalere<sup>13</sup>.

---

*La stessa efficacia ha la sentenza irrevocabile di condanna pronunciata a norma dell'art. 442, salvo che vi si opponga la parte civile che non abbia accettato il rito abbreviato”.*

<sup>11</sup> *“La sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato, quanto all'accertamento che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima, nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso dal danneggiato o nell'interesse dello stesso, sempre che il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, salvo che il danneggiato dal reato abbia esercitato l'azione in sede civile a norma dell'articolo 75, comma 2.*

*La stessa efficacia ha la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'art 442, se la parte civile ha accettato il rito abbreviato”.*

<sup>12</sup> L'art. 25 d.lgs. n. 74/2000 ha espressamente abrogato l'art. 12 l. n. 516/1982.

Secondo taluni, il d.lgs. n. 74/2000 costituisce un moderno e fulgido esempio di tecnica legislativa, avendo saputo conferire completa e reciproca autonomia al procedimento tributario e al processo penale, conformemente agli obiettivi e alle regole processuali proprie di ciascuno di essi e privilegiando la celerità dei procedimenti, anche se a prezzo del rischio di un contrasto di giudicati e di un appesantimento del *thema decidendum*<sup>14</sup>.

Non si può sottacere che il legislatore, attraverso l'incoerente accostamento tra principio del "doppio binario" e principio di specialità, abbia contribuito a rendere ancor più complessa la già *vexata quaestio* del contrasto tra giudicati provenienti da due differenti giurisdizioni. Infatti, in conseguenza della perfetta indipendenza dei giudizi, la valutazione circa la prevalenza della disposizione speciale non potrà che spettare congiuntamente ad entrambi i giudici (quello penale e quello tributario); e dato che la valutazione del primo giudice (per così dire) non sarà mai vincolante nei confronti dell'altro, potrebbero verificarsi esiti disastrosi (come nel caso in cui il giudice penale ritenga insussistente il reato e applicabile la sanzione amministrativa, mentre – viceversa – il giudice tributario ritenga integrato il reato e applicabile la sanzione penale<sup>15</sup>).

D'altronde, gli inconvenienti di una simile disciplina erano stati evidenziati dalla dottrina più autorevole, che aveva addirittura invocato il ritorno all'antico sistema della pregiudiziale, ritenuta indispensabile in seguito al ripristino dei reati di evasione, in cui è richiesta la quantificazione univoca – in entrambe le sedi di giudizio - dell'imposta evasa<sup>16</sup>. In realtà, sarebbe stato davvero assurdo riproporre un nuovo rapporto di pregiudizialità, che avrebbe compromesso ogni speranza di celerità processuale, senza contare i dubbi di legittimità costituzionale più volte sollevati dalla giurisprudenza<sup>17</sup>. E' sembrata più

---

<sup>13</sup> L'art. 19, comma 1, del decreto stabilisce che "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".

<sup>14</sup> *Ex plurimis*, BERSANI G., "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. 8/2002.

<sup>15</sup> Problema che, per il vero, nel vecchio sistema del '29 non si sarebbe mai verificato: l'art. 3 della l. n. 4/29 aveva stabilito che l'irrogazione di una pena pecuniaria fosse possibile soltanto se il fatto non costituiva già reato; e ciò trovava implicita conferma nell'art. 5, il quale consentiva, in determinati casi, di aggiungere alla sanzione penale anche il pagamento di una soprattassa in favore dello Stato.

<sup>16</sup> TINTI B., "Un regalo al partito degli evasori", in *Il Sole 24 Ore* del 17 giugno 1999, sosteneva che la mancata reintroduzione della pregiudiziale avrebbe comportato una sorta di pregiudiziale penale, nel senso che il recupero di imposta sarebbe demandato alle Procure della Repubblica ed ai Tribunali, anziché all'Amministrazione finanziaria. E per POLLARI N., "Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario", in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 5/2001, il legislatore del 2000 ha bocciato l'idea di ripristinare la pregiudiziale tributaria pur operando in una realtà (quella del procedimento amministrativo di accertamento e del processo amministrativo tributario) profondamente mutata rispetto agli anni '70 e, certamente, più favorevole alla reintroduzione dell'istituto. Ma vedi anche FORTE G., "Il principio di specialità ed il rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo nel D. Lgs. n. 74/2000", in *Il Fisco*, n. 1/2002.

<sup>17</sup> Di questo avviso CAPOLUPO S. – PEZZUTO G., "La riforma del sistema penale tributario", Ipsoa, 2000, secondo i quali la reintroduzione della pregiudiziale tributaria "era priva di consensi atteso che non sono più accettabili, ad

corretta, allora, la soluzione di determinare *ex ante* il giudice competente per l'accertamento del fatto in merito al quale sussiste la possibilità di applicazione sia della sanzione penale che di quella amministrativa; in seguito all'introduzione di fattispecie di evento di danno effettivo da evasione, con la previsione di soglie di punibilità ragguagliate all'ammontare dell'imposta evasa, tale accertamento non poteva che essere devoluto al giudice penale, nel rispetto del principio di offensività<sup>18</sup>.

Ma occorre evidenziare, soprattutto, che la riforma del 2000 ha eliminato dall'ordinamento l'art. 12 della l. n. 516/1982, senza introdurre una nuova norma che regolasse l'efficacia probatoria del giudicato penale nel processo tributario. Sebbene non manchino interpretazioni contrastanti, il rapporto tra i due procedimenti si può comunque ritenere disciplinato dal combinato disposto degli artt. 20 d.lgs. n. 74/2000 e 654 c.p.p.: dalla lettura della Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000 è possibile evincere che alla fattispecie si debbano applicare le ordinarie prescrizioni normative, con particolare riferimento all'art. 654 c.p.p., che esclude l'efficacia esterna del giudicato penale allorché la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa; peraltro, con Circolare Ministeriale n. 154/E del 04 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'articolo 654 del codice di procedura penale" (ammettendo, però, un'efficacia condizionata del giudicato penale nel processo tributario, fatto salvo il rispetto della differente *lex probatoria*<sup>19</sup>).

**2. L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario: la parola alla giurisprudenza.**

---

*esempio, i tempi enormi intercorrenti tra la consumazione dell'illecito e l'avvio (ovvero la promovibilità) dell'azione penale".*

<sup>18</sup> Per tutti, NAPOLEONI V., "I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74", Ipsoa, 2000: "se si vuole davvero un diritto penale tributario all'insegna del principio di offensività e che non si arrenda sulle 'secche' della pregiudiziale tributaria, non si può fare a meno di devolvere al giudice penale l'accertamento dell'imposta evasa", poiché sarà il giudice penale a calcolare il *quantum* dell'evasione al fine di verificare se sia stata superata o meno la soglia di punibilità.

<sup>19</sup> Per quanto concerne la valenza della decisione assunta in sede amministrativo-tributaria nel processo penale avente ad oggetto gli stessi fatti, l'impossibilità di prevedere un'efficacia vincolante discende proprio dalla necessità di salvaguardare il differente regime probatorio vigente nei due sistemi.

Come è noto, nell'ambito del procedimento amministrativo-tributario (dotato di regole proprie e finalizzato al recupero a tassazione di quanto occultato all'Erario) sono ammesse – al ricorrere di determinate condizioni – presunzioni legali definite "semplicissime", in quanto prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui agli artt. 2729 c.c. e 192, comma 2, c.p.p. Giurisprudenza e dottrina concordano nel ritenere che tali presunzioni semplicissime (delle quali, peraltro, l'Amministrazione finanziaria fa larghissimo uso nell'ambito di accertamenti induttivi, al fine di quantificare l'esatta capacità contributiva del cittadino che si presume essere stato infedele) siano del tutto inadeguate a supportare una decisione in merito alla responsabilità penale dell'imputato, che invece deve essere ancorata ad obiettivi elementi di colpevolezza (ex art. 27, comma 2, cost.).

La giurisprudenza di legittimità ha, in più occasioni, smentito che il giudicato penale possa essere fatto valere – sia pure limitatamente – nel processo tributario, negando l'applicabilità del citato art. 654 c.p.p. al processo tributario in ragione dei divieti probatori in esso vigenti<sup>20</sup> 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 giurisdizionale<sup>21</sup>.

Tale linea interpretativa è seguita da Corte Cass., sez. trib., 12 febbraio 2001 n. 1945, secondo cui *“L'art. 654 del nuovo codice di rito penale ha implicitamente abrogato l'art. 12 l. 7 agosto 1982, n. 516, limitando l'efficacia del giudicato penale soltanto ad alcune specifiche previsioni. Conseguentemente, l'assoluzione dell'imputato avvenuta in sede penale perché il fatto non costituisce reato non ha automatici effetti favorevoli al contribuente innanzi al giudice tributario”*.

Analogamente, Corte Cass., sez. trib., 24 febbraio 2001 n. 2728 sostiene che *“L'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo sancita dall'art. 654 c.p.p. è subordinata alla duplice condizione che il giudicato stesso sia fatto valere nei confronti di chi abbia partecipato al giudizio penale, e che la legge civile non ponga limiti alla prova del diritto controverso. Ne consegue che, trovando applicazione la citata disposizione anche con riferimento ai reati previsti in leggi speciali (art. 207 disp. att. c.p.p.), deve ritenersi modificata la disciplina dell'art. 12 comma 1 della legge 516/1982, con conseguente impossibilità di far valere detto giudicato penale nel processo tributario, pur se l'amministrazione finanziaria si sia costituita parte civile (come, ancora, implicitamente affermato dall'art. 20 del d.lgs. 74/2000), poiché in esso sono posti limiti alla prova del diritto controverso, ex art. 7 comma 4 del d.lgs. 546/1992 (e, prima ancora, ex art. 35 comma 5 d.p.r. 636/1972)”*.

Queste argomentazioni sono riprese da Corte Cass., sez. trib., 23 ottobre 2001 n. 13006, nella parte in cui radicalmente afferma che il giudicato penale non può fare stato nel processo tributario, in ragione dell'esistenza in questo di limitazioni alla prova del diritto controverso ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992.

E ancora, Corte Cass., sez. trib., 25 gennaio 2002 n. 889: *“In tema di contenzioso tributario, l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alle tesi dell'amministrazione, dovendosi ritenere abrogato, per effetto dell'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, l'art. 12, comma 1, d.l. 10 luglio 1982 n. 429, conv. in l. 7 agosto 1982 n. 516, che regolava l'autorità del giudicato penale in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Infatti, l'art. 654 dell'attuale c.p.p., che stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile e amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale, opera bensì, in base all'art. 207 disp.*

---

<sup>20</sup> Soprattutto, inutilizzabilità della prova testimoniale ex art. 7 d.lgs. n. 546/1992.

<sup>21</sup> Come la sentenza emessa ai sensi dell'art. 444 c.p.p.



*att., anche per i reati previsti dalle leggi speciali, ma espressamente sottopone tale efficacia alla duplice condizione che nel giudizio civile o amministrativo, e anche tributario, la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale, e che la legge civile non ponga limitazioni alla prova 'della posizione soggettiva controversa', come appunto avviene quando la normativa tributaria introduca delle presunzioni che alterano il regime ordinario dell'onere della prova".*

Così anche Corte Cass., sez. trib., 19 marzo 2002 n. 3961: *"Ai sensi dell'art. 654 c.p.p., l'efficacia vincolante del giudicato penale nei giudizi civili e amministrativi per coloro che abbiano partecipato al processo penale è espressamente sottoposta alla duplice condizione che nel giudizio civile o amministrativo (e quindi anche in quello tributario) la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazione alla prova 'della posizione soggettiva controversa'; va conseguentemente esclusa l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione (dal reato di cui all'art. 1, comma 2, legge n. 516 del 1982 adottata con la formula 'perché il fatto non sussiste') nel giudizio tributario, in quanto, da un canto, gli accertamenti induttivi effettuati in base alle caratteristiche dell'attività non possono considerarsi rientrare nella nozione di 'fatti materiali', non essendo la presunzione un fatto materiale inteso nella sua realtà fenomenica bensì un'operazione mentale con la quale - attraverso il ragionamento induttivo - si perviene a considerare come accertata la verità di un fatto; d'altro canto, il processo tributario è notoriamente caratterizzato da un sistema probatorio molto limitato rispetto a quello penale, sia per la presenza di presunzioni legali sia per il divieto di prova testimoniale".*

In questi termini, pure Corte Cass., sez. trib., 03 maggio 2002 n. 6337, che ribadisce: *"Ai sensi dell'art. 654 c.p.p. - il quale aveva portata modificativa dell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 (convertito nella legge n. 516 del 1982), poi espressamente abrogato dall'art. 25 d.lg. 10 marzo 2002 n. 74 - l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questi, da un alto, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale), e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna".*

Un diverso orientamento tende ad affermare l'esistenza di una "terza via" nell'interpretazione delle disposizioni disciplinanti l'efficacia del giudicato penale: pur non costituendo una prova dei fatti materiali controversi, la sentenza penale può configurare un documento nel quale viene presentata l'esistenza e il contenuto di prove assunte in sede penale, le quali non sono vincolanti per il giudice tributario ma possono essere da questo liberamente valutate secondo il suo prudente apprezzamento.

Infatti, già Corte Cass., sez. trib., 22 settembre 2000 n. 12577 riconosce che *"il risultato raggiunto in sede penale non rappresenta un qualcosa di completamente avulso dal gravame tributario, in quanto il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento sulle*

*prove acquisite nel giudizio penale, purchè proceda ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori”.*

Si legge in Corte Cass., sez. trib., 21 giugno 2002 n. 9109: *“il Giudice tributario non può limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione dell’imputato in materia di reati tributari e ad estendere automaticamente gli effetti della stessa con riguardo all’azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve in ogni caso verificarne la rilevanza nell’ambito specifico in cui il compendio probatorio è appunto destinato ad operare”.*

E Corte Cass., sez. trib., 02 dicembre 2002 n. 17037 assicura che sono ormai consolidati i principi secondo cui il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento anche in base alle prove acquisite nel giudizio penale ad anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di *“giudicato opponibile”* all’Amministrazione finanziaria in sede giurisdizionale diversa da quella penale, *“purchè proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione dell’onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti al processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva”.*

Per Corte Cass., sez. trib., 16 maggio 2005 n. 10269, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile emessa in materia di reati tributari, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l’Amministrazione finanziaria ha promosso l’accertamento nei confronti del contribuente (*“Il giudicato penale non esplica alcuna efficacia nel giudizio tributario. Si tratta, infatti, di procedimenti differenti laddove nel processo tributario vi sono limitazioni della prova ignote al giudizio penale, oltre al fatto che nel primo possono valere anche presunzioni semplici inidonee a supportare una condanna penale”*); il giudice tributario è, comunque, legittimato – nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione *ex art. 116 c.p.c.* – a valutare il materiale probatorio proveniente dal procedimento penale e acquisito agli atti, al fine di verificarne la rilevanza ai fini fiscali.

Poi, Corte Cass., sez. trib., 21 agosto 2007 n. 17799: *“L’efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell’art. 654 del codice di procedura penale, non può operare automaticamente nel processo tributario nel quale, per un verso, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, per altro verso, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all’azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale*

*probatorio acquisito agli atti (art. 116 del codice di procedura civile), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso e' destinato ad operare".*

E, sempre in questo senso, Corte Cass., sez. trib., 20 dicembre 2007 n. 1416 si esprime con tali parole: *"E' censurabile, sotto il profilo dell'obbligo di motivazione, la sentenza del giudice del merito il quale abbia ommesso di esaminare e pronunciarsi sui fatti ed elementi adottati dall'Amministrazione finanziaria a sostegno dell'accertamento della maggiore materia imponibile imputata al reddito del contribuente meramente rimettendo al contenuto della decisione del giudice penale. Pur rimarcando le differenze fra il principio di formazione della prova del processo penale, nel quale non è ammissibile l'utilizzo di presunzioni accordate dalla disciplina tributaria, il giudice del merito non ha tratto le dovute conseguenze incorrendo nel malgoverno delle norme che presiedono alla motivazione ed all'efficacia del giudicato penale nel processo tributario".*

Inoltre, Corte Cass., sez. trib., 16 aprile 2008 n. 9958: *"Qualora l'Amministrazione fornisca elementi di prova atti ad affermare la falsità di fatture, in quanto emesse per operazioni inesistenti, e il contribuente offra, anche attraverso la produzione di un giudicato penale, validi indizi in senso contrario il Giudice di merito non può esimersi dal prendere in considerazione il quadro indiziario complessivo, al fine di determinare con la maggior probabilità possibile la disponibilità patrimoniale dell'utilizzatore delle fatture, e i limiti della contestata evasione".*

Per Corte Cass., sez. trib., 17 giugno 2008 n. 22173, *"il contenuto di accertamento del giudicato penale non è suscettibile di spiegare direttamente efficacia nel processo tributario in quanto, da un lato, la disciplina del contenzioso fiscale contempla limitazioni della prova e, dall'altro, possono essere fatte valere presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. E' pertanto devoluta alla cognizione del giudice del merito, nella formazione del proprio libero convincimento e valutazione degli elementi di prova, verificare quali risultanze del giudizio penale comportino riflessi sulla legittimità e fondatezza della pretesa tributaria".*

Anche secondo Corte Cass., sez. trib., 03 settembre 2008 n. 12200 *"la sentenza penale di condanna o di assoluzione, anche quando sia divenuta irrevocabile, non ha efficacia vincolante nel processo tributario, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., a causa delle limitazioni della prova (divieto di prova testimoniale) esistenti in quest'ultimo e del fatto che, in esso, trovano ingresso legittime presunzioni, inidonee a fondare la pronuncia penale di condanna" e il giudice tributario "nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (articolo 116 c.p.c.), è tenuto verificare la rilevanza, rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili dall'inchiesta e dalla sentenza penale".*

Nella medesima direzione, altresì, Corte Cass., sez. trib., 05 settembre 2008 n. 22438, con la precisazione che il giudice tributario deve procedere ad un'autonoma valutazione,

secondo le regole proprie di distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti in sede penale e attribuendo valenza probatoria alle sentenze penali di condanna o assoluzione, che potranno ben influire sulla determinazione del giudice tributario *“quali elementi di giudizio valorizzabili nel quadro del suo libero apprezzamento dei dati a disposizione”*.

Anche Corte Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009 n. 27954 e Corte Cass., sez. trib., 14 maggio 2010 n. 11785 confermano che la sentenza penale non ha un'automatica valenza di cosa giudicata nel processo tributario avente ad oggetto gli stessi fatti, ben potendo comunque essere presa in considerazione dal giudice tributario come possibile fonte di prova.

E poi, Corte Cass., sez. trib., 12 ottobre 2010 n. 21049: *“L'efficacia vincolante del giudicato penale non opera automaticamente nel processo tributario. In funzione di tale principio, qualora i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, il giudice tributario è tenuto comunque ad accertare la fondatezza della pretesa fiscale nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti”*.

Da ultimo, Corte Cass., sez. trib., 17 dicembre 2010 n. 25617 sottolinea che nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale, anche nel caso in cui sia stato definito con una pronuncia priva di efficacia di giudicato opponibile, purchè proceda ad un'autonoma valutazione secondo le regole della ripartizione dell'onere della prova del giudizio tributario.

Ancor più radicale la prospettiva impressa da Corte Cass., sez. trib., 19 settembre 2003 n. 19505, affermando che *“la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto “patteggiamento”) costituisce indiscutibile 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'accertamento”*.

Segue Corte Cass., sez. trib., 30 settembre 2005 n. 19251: *“La sentenza penale di applicazione della pena su richiesta, quando il reato concerne la tassazione di proventi da attività illecite, costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice tributario nel processo relativo alla legittimità dell'avviso di accertamento emesso per la ripresa a tassazione del cespite omesso. Nel caso in cui il giudice di merito intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di dispiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità e il giudice penale avrebbe prestato fede a tale ammissione”*.

In questi termini si esprime Corte Cass., sez. trib., 01 dicembre 2006 n. 2213: *“La sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto ‘patteggiamento’) costituisce*

*indiscutibile 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'accertamento".*

In senso pressoché conforme sono Corte Cass., sez. trib., 08 settembre 2008 n. 22548; Corte Cass., sez. trib., 25 maggio 2009 n. 12022; Corte Cass., sez. trib., 11 giugno 2009 n. 13503; Cass., sez. trib., 10 luglio 2009 n. 16238.

E Corte Cass., sez. trib., 03 dicembre 2010 n. 24587 contribuisce a consolidare ulteriormente il principio secondo il quale la sentenza emessa *ex art. 444 c.p.p.* costituisce un importante elemento di prova, con la conseguenza che il giudice tributario, nel caso in cui volesse disconoscere tale efficacia probatoria, dovrebbe spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso in sede penale le responsabilità a lui imputate; tale riconoscimento di responsabilità potrà, dunque, essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel processo tributario, pur non essendo oggetto di statuizione con efficacia di giudicato.

### **3. Considerazioni conclusive.**

Sembra ormai pacifico che, qualora il giudizio tributario abbia ad oggetto atti e fatti già accertati in sede penale, le risultanze finali del procedimento penale debbano quantomeno "condizionare" il convincimento del giudice tributario, il quale dovrà vagliare ogni rilevante elemento istruttorio acquisito nel processo penale. Ma non ci si può esimere dallo svolgere due piccole annotazioni.

Innanzitutto, rimane il dubbio che il principio della valenza probatoria della sentenza penale in materia tributaria possa essere utilizzato solo a favore dell'Amministrazione finanziaria.

La stessa Suprema Corte di Cassazione ha sempre ritenuto irrilevanti le pronunce penali favorevoli al contribuente in vicende aventi ad oggetto i medesimi fatti del procedimento tributario. E non è una casualità che l'efficacia probatoria del giudicato penale nel processo

tributario sia stata, ora, affermata proprio con riferimento alla sentenza di patteggiamento, statuizione che viene notoriamente interpretata dai giudici di legittimità come riconoscimento da parte dell'imputato della propria responsabilità.

E' poi controverso se, allorchè elemento rilevante ai fini istruttori (cioè, prova decisiva per il giudizio) siano le dichiarazioni rese in sede penale dall'imputato, esse siano ammissibili come prova nel processo tributario, oppure debbano restarne escluse in quanto testimonianza.

La giurisprudenza, da parte sua, ha affermato in più occasioni che, sebbene il legislatore abbia voluto imporre nel processo tributario il divieto di prova testimoniale, le dichiarazioni confessorie rese dal contribuente indagato nel processo penale sono elementi di prova liberamente valutabili dal giudice e possono concorrere, unitamente ad altri indizi, alla formazione della decisione.

In definitiva, la strada da percorrere è, forse, quella della piena ammissibilità della prova testimoniale anche nel processo tributario.

Lecce, 12 marzo 2011

**Avv. Maurizio Villani**

**Dott.ssa Ilaria Mola**

**PRIMO CORSO PRATICO SUL PROCESSO TRIBUTARIO**

**CORSO IPSOA SVOLTO A LECCE**

**DIREZIONE SCIENTIFICA E DOCENZA**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**