

# I RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E TRIBUTARIO



dott. Luigi Cuomo

# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Reati previsti dal d.Lgs. n. 74 del 2000 (omesso versamento di IVA, omissioni dichiarative - fiscali e contributive, false fatturazioni, distruzioni di documenti)



# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: sfruttamento della prostituzione

Attività di sfruttamento della prostituzione, in quanto ogni provento, anche illecito, costituisce reddito tassabile, la cui mancata indicazione nella dichiarazione costituisce reato (Sez. 3, Sentenza n. 42160 del 2010, Rv. 248729)

# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: usura

La sentenza di assoluzione in sede penale dal reato di usura non preclude la possibilità di configurare i versamenti su conto corrente come redditi imponibili (Sez. 5, Sentenza n. 16080 del 22/07/2011, Rv. 618889)



# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: ogni attività lucrativa

Rileva ogni ipotesi di tassabilità dei proventi da attività illecita, ex art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993 (Sez. 5 , Sentenza n. 31789 del 2019, Rv. 655946)

# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: frode carosello

Operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello  
(Sez. 5, Ordinanza n. 27814 del 04/12/2020, Rv. 659817)



# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: evasioni in tema di accise

Recupero di accise e prescrizione del relativo diritto all'imposta  
(Sez. 5, Sentenza n. 25611 del 12/11/2020, Rv. 659647)

# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: frodi doganali

Tributi doganali ove il loro mancato pagamento derivi da atto qualificabile come reato (Sez. 5, Ordinanza n. 24716 del 05/11/2020, Rv. 659495 - 01)



# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: fabbricazione oli minerali

Fraudolenta evasione dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e loro ulteriori derivati (Sez. 5, Sentenza n. 11145 del 15/05/2006, Rv. 589622)

# La casistica relativa all'interferenza del giudizio penale con il processo tributario



Attività produttive di reddito costituenti reato: abuso del diritto e atti elusivi

Fatti di rilievo penale concernenti ipotesi di evasione ed elusione o abuso del diritto (Sez. 5, Sentenza n. 33593 del 18/12/2019, Rv. 656409)



# L'abolizione della pregiudiziale tributaria (art. 21 legge n. 4 del 1929)



L'esercizio dell'azione penale non è più subordinato alla  
definitività del procedimento amministrativo di  
accertamento d'imposta o al giudicato tributario



# L'autonomia dei giudizi



**Sebbene il giudizio penale e quello tributario siano ormai autonomi in seguito all'abrogazione della cosiddetta pregiudiziale tributaria ed il giudice penale non sia vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento, possono essere apprezzati i vari elementi posti a base dell'accertamento fiscale al fine di trarne elementi probatori: tuttavia, il giudice penale deve sorreggere il suo libero convincimento con adeguata motivazione, fornendo le ragioni dell'utilizzo degli elementi posti a base dell'accertamento tributario (*Sez. 3, Sentenza n. 2042 del 23/01/1996, Rv. 205393*).**



# Il principio del doppio binario

The background image is a close-up, shallow depth-of-field shot of a desk. On the left, a portion of a silver calculator is visible, showing buttons for '0', '2', '3', and a multiplication sign. In the center and right, a black pen with a silver tip and a perforated grip lies diagonally across a document. The document contains several columns of numbers, including '267', '5 629', '742', '1', '08', '17', '9', '21 413', '9 557', '223', '6 875', '51 452', '24 1', '28 950', '448', '23 847', '10 625', '226', and '8 836'. The overall color palette is cool, dominated by blues and greys.

## **Art. 20 d.lgs. n. 74 del 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.**

# Art. 654 C.P.P. - Efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi.

**I due processi sono del tutto autonomi e l'esito dell'uno non vincola in modo automatico l'altro.**





# Art. 654 C.P.P. - Efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi.

La sentenza non ha efficacia vincolante nel giudizio tributario ed il Ministero delle Finanze può azionare la pretesa tributaria (Cass. Pen., Sez. 3, Sent. n. 10792 del 1994)





## La compatibilità con i principi comunitari

Non sussiste la violazione del "ne bis in idem" convenzionale nel caso della irrogazione, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale 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 "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale efficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema sanzionatorio, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016. (Sez. 3 - , Sentenza n. 5934 del 12/09/2018, Rv. 275833).



# La separazione relativa dei sistemi processuali

Il principio generale è quello della circolazione e non dispersione della prova, per cui gli atti che si formano in uno dei sistemi è utilizzabile e veicolabile nell'altro come documento da porre a fondamento della decisione, una volta esaminato sotto la lente prospettica del rito processuale.

# Le fonti di prova nel processo penale





# Le diverse regole di giudizio

## PROCESSO PENALE

1. ampio ricorso alle prove dichiarative e ai documenti;
2. possibilità di disporre perizie;
3. ricorso residuale alle presunzioni senza applicazione automatica;
4. formazione della prova in contraddittorio;
5. libero convincimento del giudice;
6. regola di giudizio «al di là di ogni ragionevole dubbio».

# Le presunzioni nel giudizio penale



1. possono essere liberamente valutate senza efficacia di certezza legale;
2. hanno il valore di un indizio e per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro in altri elementi di prova o presunzioni (gravi precise e concordanti);
3. sono idonee, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale (Sez. 3, Sent. n. 26274 del 10/05/2018, Rv. 273318).



# L'elemento psicologico

Nei reati tributari rilevano comportamenti intenzionali come il dolo di evasione, di omessa dichiarazione, di omesso versamento, di occultamento di documenti o fattispecie fraudolente di emissione e/o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti

Nelle fattispecie tributarie rileva anche la semplice colpa



# L'elemento psicologico



Nel processo tributario, non trova applicazione la regola, vigente nel processo penale (art. 530, secondo comma, c.p.p.), secondo la quale il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando è insufficiente o contraddittoria la prova che il fatto sussiste, e, in generale, la equiparazione del dubbio alla certezza a favore dell'imputato, in forza del principio di presunzione di non colpevolezza, che solo in materia penale ha copertura costituzionale (art. 27, par. 5, Sentenza n. 3421 del 2001, Rv. 544608).



Il processo tributario è retto dal principio misto acquisitivo-dispositivo, con poteri officiosi del giudice - è caratterizzato, come il processo amministrativo, dall'asimmetria tra la posizione della parte pubblica, autrice e custode degli atti disciplinanti il rapporto Stato-contribuente, e la parte privata, sfornita di poteri autoritativi ed incapace di produrre atti dotati di esecutorietà, sicché esige l'esercizio dei poteri di riequilibrio della parità delle parti e di garanzia del contraddittorio che sono affidati fisiologicamente al giudice (Sez. 5, Sentenza n. 34393 del 2019, Rv. 656545)



## Le caratteristiche del processo tributario



# Le fonti di prova nel processo tributario

A painting depicting a person in historical, light-colored clothing sitting and reading a large, open book. The book is filled with handwritten text, and the person's hands are visible, resting on the pages. The background is a textured, blue-grey wall.

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 (Sez. 5, Sentenza n. 3961 del 2002, Rv. 553143).



# Le caratteristiche del processo tributario



1. *Natura documentale della prova;*
2. *Ampio ricorso a presunzioni per la definizione della fattispecie impositiva e/o della quantificazione della materia imponibile;*
3. *Le presunzioni producono l'effetto di invertire l'onere della prova;*
4. *Possibilità di disporre consulenza tecnica;*
5. *Divieto di prova dichiarativa;*
6. *Poteri di integrare la prova.*



# *conclusioni*

# PROCESSO

# TRIBUTARIO

Nel processo tributario, il giudice non è vincolato dalle imputazioni formulate in sede penale, essendo tenuto a vagliare per proprio conto se le prove raccolte nel giudizio penale e riportate nel processo verbale di constatazione siano idonee a fondare il proprio convincimento in ordine ai fatti costitutivi della pretesa tributaria (Sez. 5, Ordinanza n. 4982 del 25/02/2020, Rv. 657373).



# Gli atti utilizzabili nel giudizio tributario

## Provvedimenti definitivi del giudizio penale

- sentenza di patteggiamento
- sentenza di assoluzione
- sentenza di prescrizione
- sentenza di condanna
- decreto di archiviazione

## Fonti di prova

- intercettazioni
- dichiarazioni di testimoni
- dichiarazioni imputato
- documenti probatori
- elaborati tecnici



# Le sentenze penali irrevocabili

Il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti all'azione accertatrice dell'ufficio tributario, ma nell'esercizio dei poteri di valutazione del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve verificarne la rilevanza (Sez. 5, Sent. n. 9109 del 2002, Rv. 555271)



Nel contenzioso tributario, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Sez. 5, Sentenza n. 2938 del 13/02/2015, Rv. 634894).

## Le regole di giudizio da seguire



# *La sentenza di patteggiamento*

**La sentenza penale di patteggiamento ex art. 444 c.p.p. 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 vi abbia prestato fede: 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 (Sez. 5, Ordinanza n. 13034 del 2017, Rv. 644241).**

# *La sentenza di assoluzione*

- perché il fatto non sussiste
- perché il fatto non costituisce reato

**Nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito in cui essa è destinata ad operare (Sez. 5, Sentenza n. 10578 del 22/05/2015, Rv. 635637).**



# *La sentenza di assoluzione*



**L'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Sez. 5, Sentenza n. 8129 del 23/05/2012, Rv. 622685).**



# *La sentenza di prescrizione*

**Vale la regola generale secondo cui nel contenzioso tributario la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Sez. 5, Sentenza n. 2938 del 13/02/2015, Rv. 634894), che non incide sul potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria (Sez. 5, Sentenza n. 27674 del 11/12/2013, Rv. 629440)**



# *La sentenza di condanna*

**In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile di condanna, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, comma quarto, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Sez. 5, Sentenza n. 8129 del 23/05/2012, Rv. 622685).**

# *Il decreto di archiviazione*

**In tema di processo tributario, il provvedimento di archiviazione pronunciato in sede penale ex art. 408 c.p.p. non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice tributario, poiché, a differenza della sentenza pronunciata all'esito del dibattimento, detto decreto ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo ad alcuna preclusione, non rientrando nemmeno tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata giusta il disposto dell'art. 654 c.p.p. (Sez. 5, Ordinanza n. 16649 del 04/08/2020, Rv. 658694).**



# L'utilizzabilità delle prove formate nel giudizio penale



**ART. 270 cod. proc. pen. - Utilizzabilità in altri procedimenti**

**I risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino rilevanti e indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza e dei reati di cui all'articolo 266, comma 1.**

Le intercettazioni  
utilizzabilità nel  
processo  
tributario





Il divieto, posto dall'art. 270 c.p.p., di utilizzare i risultati delle intercettazioni in procedimenti diversi da quello in cui furono disposte non opera nel contenzioso tributario, non potendosi estendere l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti di difesa in quella sede, ad ambiti processuali diversi (Cass. Trib., 23 febbraio 2010, n. 4306).

Le intercettazioni  
utilizzabilità nel  
processo  
tributario





Le intercettazioni disposte in sede penale, se contenute negli atti (come il processo verbale di constatazione) allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritti in motivazione, costituiscono parte integrante del materiale indiziario e probatorio, di cui il giudice tributario deve dare adeguato conto nella motivazione della sentenza (Sez. 5, Sent. 4306 del 2010, Rv. 611891)

Le intercettazioni  
utilizzabilità nel  
processo  
tributario





Le intercettazioni trasmesse all'amministrazione tributaria costituiscono materiale probatorio che il giudice tributario deve valutare, non contrastando tale regola né con la segretezza delle comunicazioni (art. 15 Cost.), perché sono autorizzate da un giudice, né con il diritto di difesa (art. 24 Cost.), perché hanno minor valore probatorio (Sez. 5, Sent. n. 2916 del 2013, Rv. 625254).

Le intercettazioni  
utilizzabilità nel  
processo  
tributario





La regola applicabile è desumibile dall'art. 63 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale la G.d.F., cooperando con l'ufficio, trasmette «documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o ottenuti da altre Forze di polizia,», «previa autorizzazione dell'A.G.», che è posta a tutela della segretezza delle indagini penali e non dei soggetti coinvolti (Cass. 5 febbraio 2007, n. 2450).

Le intercettazioni  
utilizzabilità nel  
processo  
tributario





Le intercettazioni effettuate in un procedimento penale sono pienamente utilizzabili nel procedimento disciplinare riguardante i magistrati, purché siano state legittimamente disposte nel rispetto delle norme costituzionali e procedurali, non ostandovi i limiti previsti dall'art. 270 c.p.p., il quale è riferibile al solo procedimento penale (CSM, Sent. n. 105 del 2013)

Le intercettazioni  
utilizzabilità nel  
processo  
tributario



# L'utilizzabilità delle altre fonti di prova

- intercettazioni
- perizie
- consulenze tecniche
- documenti
- fotografie
- videoriprese
- tracciati G.P.S.
- dichiarazioni
- prove atipiche



**Nel processo tributario il giudice può legittimamente porre a base del proprio convincimento, in ordine alla sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, le prove assunte in un diverso processo e anche in sede penale, quali prove atipiche idonee a fornire elementi di giudizio sufficienti, se ed in quanto non smentite dal raffronto critico con le altre risultanze del processo (Sez. 5, Sentenza n. 19859 del 14/11/2012, Rv. 624290).**



# LA PERIZIA IN SEDE PENALE



**Il giudice tributario può fondare la propria decisione su prove dirette e documentali, come le conclusioni contenute nella perizia disposta in sede penale nella quale si teneva conto dei costi effettivamente sostenuti dall'impresa, anche se non registrati nelle scritture contabili (Sez. 5, Sentenza n. 5866 del 20/04/2001, Rv. 546114)**

Le dichiarazioni rese in sede penale da amministratori di società coinvolta nel contenzioso tributario, pur avendo portata indiziaria, ben possono assumere efficacia decisiva nel processo tributario, anche se non corroborate da riscontri documentali, cosicché il giudice tributario deve procedere ad una valutazione globale degli elementi disponibili, spiegando, ove intenda escludere l'utilizzabilità delle predette dichiarazioni, le ragioni della loro inattendibilità (Sez. 5, Sentenza n. 8772 del 2008, Rv. 603113)



**Le dichiarazioni in  
sede penale  
dell'amministratore**