

## Abstract:

### Rapporti tra processo tributario e processo penale

**Sommario:** 1) Rilevanza nel processo tributario del giudicato penale; 2) Ammissibilità della sospensione necessaria per la pendenza di un processo penale pregiudiziale; 3) Utilizzabilità nel processo tributario di atti del processo penale 4) Questioni specifiche: a. Utilizzabilità nel giudizio tributario delle c.d. lista Falciani; b. Utilizzabilità degli atti acquisiti da parte del giudice tributario in mancanza di autorizzazione dell'Autorità giudiziaria; c. Sentenza emessa a seguito di procedimento di prevenzione ex l. n. 575 del 1965

#### 1) Rilevanza nel processo tributario del giudicato penale

Nel processo tributario vige il principio ormai consolidato secondo cui la formazione del giudicato penale non è direttamente invocabile nel processo tributario, poggiando i due processi sul sistema probatorio sostanzialmente diverso; occorre, quindi, valutare, nel quadro indiziario complessivo, la portata del **giudicato penale**.<sup>1</sup> L'efficacia vincolante del **giudicato penale**, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non può operare automaticamente nel processo tributario nel quale vigono limitazioni della prova, come il divieto della prova testimoniale e possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.<sup>2</sup>

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 c.p.c., deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.<sup>3</sup>

Anche nel giudizio penale è, quindi, possibile il recepimento, dell'accertamento contenuto in una sentenza tributaria irrevocabile, «ma deve accompagnarsi a una verifica della compatibilità degli

---

<sup>1</sup> Cass. 16/04/2008, n. 9958; Cass. 21953/2007. Si sofferma sul rilievo diretto e indiretto del giudicato penale. FORTUNA, *I rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Il Fisco* 2008, 1784

<sup>2</sup> Cass. 17/02/2010 n. 3724; Cass. 21.8.2007 n. 17799.

<sup>3</sup> Analizza l'efficacia della sentenza penale in ambito extrapenale, con particolare riferimento ai limiti oggettivi e soggettivi alla luce dell'art. 25 del d.lgs. 74/2000, CONDELLO *Rapporto tra procedimento penale e processo tributario: problematiche sull'efficacia probatoria della sentenza penale nel processo tributario alla luce dell'art. 25 del d.lgs. n. 74/2000*, in *Nuovo dir.* 2008, 322

elementi su cui si fonda con le risultanze del processo penale». Quindi al giudice penale deve riconoscersi piena autonomia nella valutazione del giudicato "extraprocessuale".<sup>4</sup>

Nel giudizio tributario, pertanto, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano quelli stessi che fondano l'accertamento, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'articolo 7, co. 4, del D. L.vo n. 546/1992, e trovano ingresso, con rilievo probatorio in materia di determinazione dell'IVA, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.<sup>5</sup>

Costituisce principio ormai affermato l'abbandono della "pregiudiziale tributaria" per la regola del "doppio binario" con l'introduzione del D.L. n. 429/82 convertito nella legge n. 516/82.

La sentenza penale costituisce, nel giudizio tributario, un semplice indizio o elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati dal giudice penale sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio.<sup>6</sup>

Il giudice tributario, pertanto, a fondamento della propria decisione, non può limitarsi a richiamare il semplice dispositivo della sentenza, ma deve prendere in considerazione gli elementi in essa eventualmente emergenti, se significativi, al fine di procedere ad una autonoma ricostruzione e valutazione dei fatti, dando conto della natura e consistenza degli stessi e delle ragioni del proprio convincimento.

Ad esempio qualora l'Amministrazione fornisca elementi di prova atti ad affermare la falsità di fatture, in quanto emesse per operazioni inesistenti, ed il contribuente offra, anche attraverso la produzione di un giudicato penale, validi indizi in senso contrario o, quantomeno, nel senso della effettiva realizzazione delle operazioni commerciali, anche se con riferimento a soggetti non

---

<sup>4</sup> Cass. pen. 18.4.2012 n. 14855. Sulla valenza probatoria delle presunzioni tributarie, degli accertamenti induttivi e sintetici e degli studi di settore nel processo per reati tributari, TRAVERSI, *La crisi del "doppio binario" tra contenzioso fiscale e processo penale*, in *Il Fisco*, 2011, 3800

<sup>5</sup> Cass. 23/05/2012 n. 8129. Si sofferma sulla rilevanza, anche a fini tributari, dell'art. 4, all. E, della l. n. 2248 del 1865 e dei principi generali dettati dallo Statuto dei diritti del contribuente, MARONGIU P. *Ancora una pronuncia del Supremo Collegio in tema di rapporti fra giudizio penale e processo tributario*, in *Dir prat. Trib.* 2011 P.II, 319

<sup>6</sup> Sulla utilizzabilità nel processo tributario delle prove assunte in sede penale MIGNOSI, *Sui rapporti tra processo tributario e processo penaltributario*, in *Arch. nuova proc. pen.*, 2006,3

correttamente identificati, il giudice di merito deve prendere in considerazione il quadro indiziario complessivo, al fine di accertare se le operazioni commerciali oggetto della fornitura siano state effettivamente poste in essere e, quindi, di stabilire la reale entità dell'evasione contestata.<sup>7</sup>

Con riferimento alla sentenza di assoluzione, va rilevato, ad esempio, che l'efficacia vincolante del giudicato penale di assoluzione del legale rappresentante della società contribuente per insussistenza del reato di esposizione di elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, non opera automaticamente per i fatti relativi alla correlata azione di accertamento fiscale nei confronti della società, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto di quella testimoniale ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna. Pertanto, stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio.<sup>8</sup>

L'art. 654 cod. proc. pen., è norma che, ponendo un'eccezione ai principi generali circa l'ambito di efficacia di un giudicato, deve formare oggetto di stretta interpretazione, con la conseguenza che, dal punto di vista oggettivo, nel giudizio tributario l'efficacia deve ritenersi limitata ad accertamenti relativi a circostanze specifiche costituenti oggetto dell'imputazione, senza estendersi ad elementi di valutazione, ancorché riguardanti elementi costitutivi del reato contestato.<sup>9</sup>

Di conseguenza, l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena (per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste), può essere 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.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Cass. 16/04/2008 n. 9958

<sup>8</sup> Cass. 27/09/2011 n. 19786, nella specie, la S.C. ha ritenuto corretto l'operato del giudice tributario che, nonostante il giudicato penale di assoluzione, ha dato conto che nell'accertamento della indeducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti, opposti elementi indiziari permettevano altresì di negare la stessa esistenza oggettiva di tali operazioni, come le risultanze del processo verbale di constatazione, le informative attestanti la non operatività della società straniera destinataria degli esborsi, l'irregolare tenuta della contabilità della contribuente, l'assenza di contratti scritti per prestazioni professionali di terzi e la non autenticità delle relative sottoscrizioni apposte su documenti.

<sup>9</sup> Cass. 18/01/2008 n. 1014, fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale, che aveva considerato non vincolante una sentenza penale di assoluzione dal delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, in considerazione della specificità del giudizio tributario in cui possono assumere rilevanza anche le presunzioni purché gravi, precise e concordanti, ed aveva ritenuto che dal processo verbale di accertamento dell'Ufficio finanziario risultavano svariati elementi che dimostravano l'utilizzo da parte del contribuente di fatture per operazioni inesistenti.

<sup>10</sup> Cass. 6 ottobre 2010 n. 20740

Il provvedimento di archiviazione di un processo penale non solo non impedisce che lo stesso fatto sia diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile o tributario, ma proprio perché presuppone la mancanza di un processo,<sup>11</sup> comporta che i fatti presi in considerazione in sede penale ai fini del reato di evasione fiscale debbano necessariamente essere autonomamente verificati dal giudice tributario, al fine di stabilirne la rilevanza nell'ambito specifico in cui l'accertamento di quei fatti è destinato ad operare.<sup>12</sup>

Tuttavia è viziata la pronuncia del giudice tributario la quale ometta di valutare, nel complessivo quadro indiziario, la rilevanza di un provvedimento penale di archiviazione favorevole al contribuente.

Ad esempio in tema di fatture per operazioni inesistenti, l'amministrazione finanziaria non può limitarsi ad una generica non accettazione della documentazione, in senso contrario, offerta dal contribuente, ma è tenuta a indicare gli elementi, ancorché indiziari, sui quali si fonda il giudizio di fittizietà delle operazioni ed è dovere del giudice di merito quello di valutare la rilevanza e la portata probatoria di detti documenti, anche facendo riferimento ad una sentenza penale assolutoria. Il Giudice Tributario del tutto legittimamente, nell'esercizio dei suoi poteri di valutazione del comportamento delle parti e degli elementi probatori desumibili dagli atti, verifica la rilevanza della sentenza penale assolutoria ai fini dell'accertamento materiale dei fatti riguardanti la fattispecie al suo esame.

Il decreto di impugnabilità dell'azione penale (adottato ai sensi dell'art. 408 e segg. cod. proc. pen.) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice tributario, poiché, a differenza della sentenza, la quale presuppone un processo, il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere.<sup>13</sup>

Ulteriori conseguenze in tema di condono fiscale, possono verificarsi nel caso in cui il contribuente che abbia chiesto la definizione agevolata di una controversia tributaria ai sensi della legge 30 dicembre 1991, n. 413 accettata dall'Amministrazione, sia stato successivamente assolto nel giudizio penale dalle imputazioni che avevano comportato le contestazioni tributarie; in tal caso, tuttavia, non si può richiedere il rimborso delle somme e delle sanzioni pagate in virtù della definizione agevolata, perché in tal modo si verificherebbe un'inammissibile revoca della richiesta di definizione agevolata, per una causa sopravvenuta non espressamente prevista dalla legge.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Cass. 18/05/2007 n. 11599; Cass. 20335/2005.

<sup>12</sup> Cass. 18/05/2007 n. 11599, Cass. n. 6337/2002; Cass. n. 9109/2002; Cass. n. 10945/2005.

<sup>13</sup> Cass. 13/04/2007 n. 8888

<sup>14</sup> Cass. 27/05/2011 n. 11735

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 c.p.c., deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.<sup>15</sup>

Il giudice può fondare il proprio convincimento in materia di responsabilità fiscale anche su elementi presuntivi, con una sua autonoma valutazione del quadro indiziario complessivo esaminato dal giudice penale.

In caso di sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc.pen. (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.<sup>16</sup>

Anzi la sentenza penale di patteggiamento, pur non implicando un accertamento capace di fare stato nel giudizio tributario - contiene pur sempre una ipotesi di responsabilità di cui la Commissione tributaria non può escludere il rilievo senza adeguatamente motivare.<sup>17</sup>

Quindi, il giudice tributario, o il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato- contribuente avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione

In materia di efficacia esterna del giudicato penale *“l'art. 654 cod. proc. pen., che stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale -norma operante, in base all'art. 207 disp. att., anche per i reati previsti da leggi speciali, ed avente, quindi, portata immediatamente modificativa dell'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (conv. in legge 7 agosto 1982, n. 516), disposizione che*

---

<sup>15</sup> Il Giudice Tributario del tutto legittimamente, nell'esercizio dei suoi poteri di valutazione del comportamento delle parti e degli elementi probatori desumibili dagli atti, verifica la rilevanza della sentenza penale assolutoria ai fini dell'accertamento materiale dei fatti riguardanti la fattispecie al suo esame. CTR Molise 19.4.2007 n. 104.

<sup>16</sup> Cass. 3/12/2010 n. 24587, nella specie la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto ininfluenza ai fini della prova a carico di una società la sentenza di patteggiamento emessa in sede penale nei confronti del legale rappresentante della società medesima per gli stessi fatti oggetto della pretesa tributaria.

<sup>17</sup> Cfr Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza 06/12/2011 n. 26263 Sugli effetti in sede tributaria delle decisioni del giudice penale a seguito di patteggiamento GALLO S. *Limiti all'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2009, 2748

regolava l'autorità del giudicato penale in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, poi espressamente abrogata dall'art. 25, lett. d), del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74-, *la sottopone 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". Atteso che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall' art. 7, comma quarto, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546 (e, in precedenza, dall'art. 35, comma quinto, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), e trovano ingresso, con rilievo probatorio, in materia di determinazione del reddito d'impresa e di recupero di imponibile ai fini IVA, anche presunzioni semplici (art. 39, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) prive dei requisiti prescritti ai fini della formazione di siffatta prova tanto nel processo civile (art. 2729, primo comma, cod. civ.), che nel processo penale (art. 192, comma secondo, cod. proc. pen.), la conseguenza del mutato quadro normativo è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. 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 cod. proc. civ.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare”<sup>18</sup>*

## **2) Ammissibilità della sospensione necessaria per la pendenza di un processo penale pregiudiziale**

Occorre verificare se possa trovare applicazione nel giudizio tributario l'articolo 295 c.p.c. che prevede la **sospensione necessaria del giudizio** in ogni caso in cui il giudice stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa, qualora sia

---

<sup>18</sup> Cass. V sez. 21.6.2002 n. 9109, cfr anche Cass.18.1.2008 n. 1014 che in materia di fatturazione per operazioni inesistenti: ribadisce che la efficacia del giudicato concerne solo circostanze fattuali specifiche, ma non può estendersi anche agli elementi di valutazioni di quei fatti;. Cfr Cass. 8.10.2010 n. 20860; Cass. 17.2.2010 n. 3724; Cass. 12.3.2007 n. 5720

pendente procedimento penale aventi carattere pregiudiziale rispetto all'oggetto del giudizio tributario.

L'art. 295 c.p.c. prevede la sospensione necessaria del processo allorché dinanzi allo stesso o ad altro giudice penda una controversia (c.d. lite pregiudicante) dalla quale dipenda la decisione della causa (c.d. lite pregiudicata). I requisiti previsti sono:

- a) rapporto di dipendenza che si effettua ponendo a raffronto gli elementi fondanti delle due cause, quella pregiudicante e quella pregiudicata;
- b) conseguente necessità che i fatti siano conosciuti e giudicati secondo diritto nello stesso modo;
- c) stato di incertezza in cui il giudizio su quei fatti versa, perché controversi tra le parti.

La Corte di Cassazione restringe il campo di applicazione dell'art. 295 c.p.c. al solo spazio temporale delimitato dalla contemporanea pendenza dei due giudizi in primo grado, senza che quello pregiudicante sia stato ancora deciso

La sussistenza di tali requisiti, tali da giustificare la necessità della sospensione del giudizio dipendente, cessa quando nel processo sulla causa pregiudicante sia sopravvenuta la decisione di primo grado, non essendo all'uopo necessario che tale decisione passi in giudicato.<sup>19</sup>

Ne deriva che, "quando tra due giudizi esista rapporto di pregiudizialità, e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, è possibile la sospensione del giudizio pregiudicato soltanto ai sensi dell'art. 337 cod. proc. civ."<sup>20</sup>

Nel giudizio tributario, per le valutazioni già espresse, si ritiene che non sia ammissibile la sospensione del giudizio in caso di pendenza di giudizio penale pregiudiziale sugli stessi fatti.

**La Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibile la censura di incostituzionalità dell'art. 39 D.L.gs 546/92 stante la reciproca autonomia del processo penale e del processo tributario.**<sup>21</sup>

La costituzionalizzazione del principio della ragionevole durata del processo può giustificare il fatto che sia cresciuto il disfavore del legislatore per l'istituto della sospensione per pregiudizialità, tuttavia l'effettività della tutela giurisdizionale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richieda l'operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di una omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici: e uno di questi strumenti è la "sospensione necessaria" prevista dall'art. 295 c.p.c. nelle ipotesi dapprima considerate, preordinata ad una armonizzazione dei giudicati intesa ad evitare l'emanazione di decisioni ingiuste e, quindi, la concretizzazione di situazioni non coerenti con il principio del giusto processo.

<sup>19</sup> Cass. , S.U. , 19.06.2012 n° 10027

<sup>20</sup> Cass. , S.U. , 19.06.2012 n° 10027 Cass. civ., sez. III, ord. 29 agosto 2008 n. 21924

<sup>21</sup> Corte Costituzionale, ord. 24.11.2010 ,n. 335,

Nel processo tributario, trovano applicazione sia l'art. 295 c.p.c. , nei limiti di cui all'art. 1, comma 2, D.lgs 546/92, sia l'art. 39 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che limita i casi di sospensione del giudizio all'eventualità che sia presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, regola unicamente i rapporti esterni, ovverosia i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, e non anche i rapporti interni fra processi tributari, per i quali valgono le disposizioni del codice di procedura civile, tra cui il disposto dell'art. 295 c.p.c.<sup>22</sup>

Occorre, al riguardo, accertare se sussiste una delle condizioni che giustificano la sospensione necessaria del processo, al fine di verificare l'applicabilità della disposizione di cui all'art. 295 c.p.c., e cioè la sussistenza di un giudizio pregiudiziale "dalla cui definizione dipende la decisione della causa".

Deve, cioè, trattarsi non solo di un giudizio pregiudiziale in senso logico-giuridico, ma occorre anche un vincolo di "necessarietà", individuabile nella assoluta e imprescindibile rilevanza della causa pregiudiziale nel giudizio da sospendere , nel senso che dalla definizione del giudizio penale deve dipendere la decisione della causa tributaria.

Va, quindi, escluso il rapporto di dipendenza "necessaria" tra causa penale pregiudiziale e giudizio tributario.

Avverso la decisione di non disporre la sospensione, nelle ipotesi in cui sia assunta la necessità (es: querela di falso) può essere censurata - in quanto astrattamente idonea ad inficiare la successiva pronuncia di merito e lesiva di una norma processuale - con il mezzo di cui all'art. 360, n. 4, c.p.c., fatto salvo l'esperimento dell'istanza di regolamento di competenza *ex art. 42 c.p.c.*<sup>23</sup>.

### **3) Utilizzabilità nel processo tributario di atti del processo penale**

Nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle **prove acquisite nel giudizio penale** ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo la regole proprie della

---

<sup>22</sup> Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13082 del 01/06/2006; Cass. n. 17937/2004; Cass. n. 14788/2001; n. 10059/2002; n.24408/2005; n.5366, 9999

<sup>23</sup> Cass. ord. n. 4003/2009

distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva.<sup>24</sup>

Ne consegue che il giudice tributario non può negare in linea di principio che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento pronunciata ai sensi dell'art. 425 cod. proc. pen. possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale.<sup>25</sup>

La parte può produrre anche in appello una sentenza penale diretta a provare la fondatezza dell'assunto difensivo sostenuto sin dal ricorso introduttivo del giudizio e non incorre nel divieto di eccezioni nuove, di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, trattandosi di allegazione di un nuovo documento, pienamente ammissibile ai sensi dell'art. 58 dello stesso decreto, a prova di un'argomentazione difensiva già espressa e non della formulazione di un nuovo motivo di illegittimità dell'atto impugnato, o di una nuova eccezione.<sup>26</sup>

La legittima **utilizzabilità degli atti del procedimento penale** nel giudizio tributario non è impedita dal fatto che l'autorizzazione al rilascio di copie, estratti e certificati di quel procedimento, richiesti dall'amministrazione finanziaria, sia stata rilasciata dal pubblico ministero anziché dal giudice per le indagini preliminari procedente.<sup>27</sup>

Le dichiarazioni rese in sede penale da amministratori di società coinvolta nel contenzioso tributario, pur avendo solo portata indiziaria, ben possono assumere efficacia decisiva nel processo tributario, anche se non corroborate da riscontri documentali, il giudice tributario deve infatti procedere ad una valutazione globale degli elementi disponibili, spiegando, ove intenda escludere l'utilizzabilità delle predette dichiarazioni, le ragioni della loro inattendibilità.<sup>28</sup>

Il provvedimento di archiviazione di un processo penale non solo non impedisce che lo stesso fatto sia diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile o tributario, ma proprio perché presuppone la mancanza di un processo,<sup>29</sup> comporta che i fatti presi in considerazione in sede penale ai fini del reato di evasione fiscale debbano necessariamente essere autonomamente

---

<sup>24</sup> Sulla utilizzabilità fiscale degli elementi di prova acquisiti in sede penale e degli effetti dei provvedimenti del giudice penale in sede tributaria, MUSCO, *Processo penale e accertamento tributario*, in *Riv. pen.*, 2012, 923, TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e tributario*, in *Corr. trib.*, 2012, 1682

IANNACCONE *I rapporti tra processo penale e procedimento tributario alla luce della recente giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco*, 2008, 7376

<sup>25</sup> Cass. 2/12/2002 n. 17037, in *Il Fisco*, 2003, 115.

<sup>26</sup> Cass. 25/05/2009 n. 12022

<sup>27</sup> Cass. 3/08/2007 n. 17137; Cass. n. 9320/2003.

<sup>28</sup> Cass. 4/04/2008 n. 8772.

<sup>29</sup> Cass. 18/05/2007 n. 11599; Cass. 20335/2005.

verificati dal giudice tributario, al fine di stabilirne la rilevanza nell'ambito specifico in cui l'accertamento di quei fatti è destinato ad operare.<sup>30</sup>

Le tematiche non ancora compiutamente risolte dalla Giurisprudenza concernono l'utilizzabilità nel giudizio tributario di **atti ritenuti inammissibili e, quindi, non utilizzabili** nel processo penale.

In termini generali entrambe le soluzioni appaiono astrattamente ammissibili, in quanto potrebbe sostenersi sia che le particolari ragioni a tutela dell'imputato nel processo penale che presiedono la valutazione di inutilizzabilità delle prove, non trovano applicazione nel giudizio tributario dove è in gioco l'interesse di natura fiscale delle parti, sia che non sussistono ragioni per diversificare la valutazione del giudice penale e del giudice tributario al fine di una discriminazione in malam partem del contribuente che potrebbe vedersi opposto in sede di giudizio tributario un atto legittimamente espunto nel giudizio penale e , quindi, illegittimamente acquisito al giudizio penale.<sup>31</sup>

La giurisprudenza della Suprema Corte è nettamente orientata nel primo senso con riferimento alla utilizzabilità degli atti penali nel processo tributario nel caso di mancata o illegittima autorizzazione dell'Autorità giudiziaria che non rende inutilizzabili gli atti acquisito da parte del giudice tributario.<sup>32</sup>

La mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria prevista per la trasmissione di atti documenti e notizie acquisite nell'ambito di un indagine o un processo penali non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario, in quanto il principio di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita è norma peculiare del procedimento penale non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico.<sup>33</sup>

Per il procedimento tributario non sussiste la previsione di inutilizzabilità degli elementi acquisiti in sede di verifica, in assenza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria, in quanto in tema di IVA, l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, per l'utilizzazione a fini tributari e per la trasmissione uffici

---

<sup>30</sup> Cass. 18/05/2007 n. 11599, Cass. n 6337/2002; Cass. n 9109/2002; Cass. n 10945/2005.

<sup>31</sup> Si sofferma sul principio di legittimità dell'assunzione delle prove. SEPE, *L'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite e la valenza degli elementi emersi in sede penale*, in *Il Fisco*, 2009,63

<sup>32</sup> Sul rilievo dell'autorizzazione del Magistrato per l'utilizzo nel giudizio tributario delle indagini di polizia giudiziaria GALLO S., *La rilevanza ai fini fiscali degli elementi acquisiti in sede penale*, in *Boll. trib. inf.* 2009, 1077

<sup>33</sup> Cass 20/01/2010, n. 85

finanziari di dati, documenti e notizie bancari, acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria è riferita ad indagini penali in corso, non necessariamente a carico del contribuente sottoposto ad accertamento, ma anche di terzi indagati.

Tale autorizzazione non è diretta a permettere l'accesso della Guardia di finanza ai dati bancari a fini fiscali, ma soltanto a consentire la trasmissione anche agli uffici finanziari di materiale acquisito per fini esclusivamente penali, essendo stata introdotta la detta autorizzazione per realizzare una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio, piuttosto che per filtrare ulteriormente l'acquisizione di elementi significativi a fini fiscali.<sup>34</sup>

Altra questione concerne la **possibilità di produrre nel processo tributario documenti sottoposti al segreto investigativo.**

La risposta è in senso positivo.

L'art. 63 , comma 1, D.P.R 633/72 in tema di Iva e l'artr. 33, comma 3, D.P.R. n. 600/73 sulle imposte sui redditi prevedono che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione della A.G., anche in deroga al segreto investigativo (art. 329 c.p.p.) possa trasmettere all'Agenzia delle Entrate informazioni, dati e notizie acquisiti nel corso delle indagini, con conseguente possibilità di derogare al segreto istruttorio.

Si ritiene che anche le **intercettazioni** siano utilizzabili nel processo tributario; anche se l'art. 270 c.p.p. prevede che i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti , salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza, tali limite di utilizzo si riferisce solamente a altri procedimenti penali e non può essere steso al processo tributario, pur potendosi chiedere l'oscuramento di alcuni dati, previa disposizione dell'Autorità giudiziaria, a tutela della privacy, qualora si sia ancora nella fase delle indagini preliminari in cui le intercettazioni sono coperte da segreto.

Non è requisito di ammissibilità che in sede penale sia stato osservato **il principio del contraddittorio**, in quanto la relativa difesa può essere attuata anche nel processo tributario e ben potendo il giudice tributario non attribuire rilievo ad elementi di prova formati nel giudizio penale che difettano delle garanzie difensive.

La **perizia penale**, così come anche la CTU in sede civile può essere utilizzata in un giudizio diverso da quello in cui sono state espletate, vertente tra le stesse parti o tra parti diverse, quindi può essere prodotta anche nel giudizio tributario e valutata quale prova atipica

---

<sup>34</sup> Cass 20/01/2010, n. 85

Anche sotto il profilo processuale, con riferimento al diritto di difesa, marcate sono le differenze rispetto al processo penale; ad esempio nel processo tributario l'udienza non può essere differita per legittimo impedimento del difensore, in quanto, a differenza di quello penale, non è rinvenibile un principio che imponga il rinvio in caso di impedimento del difensore a meno che non venga provata anche l'impossibilità della sostituzione. Infatti «l'istanza di rinvio dell'udienza di discussione della causa per grave impedimento del difensore, a sensi dell'art. 115 disp. att. cod. proc. civ., deve fare riferimento all'impossibilità di sostituzione, venendo altrimenti a prospettarsi soltanto un problema attinente all'organizzazione professionale del difensore, non rilevante ai fini del differimento dell'udienza»<sup>35</sup>

L'art. 115 disp. att. c.p.c. (da intendersi richiamato nel procedimento tributario per effetto del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2) sancisce il potere discrezionale del giudice di rinviare la discussione della causa "per grave impedimento del tribunale o delle parti" e contro il rigetto dell'istanza di rinvio presentata dal difensore "non può essere dedotta la violazione di norme ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 dovendosi eventualmente - denunciare il vizio di motivazione inerente alla giustificazione dell'utilizzo di tale potere."<sup>36</sup>

#### **4) Questioni specifiche**

##### **a. Utilizzabilità nel giudizio tributario delle c.d. lista Falciani**

Occorre verificare la possibilità di utilizzare nel processo tributario atti di provenienza illecita, cioè non acquisiti attraverso i canali di cooperazione internazionale fiscale che espressamente prevedono l'utilizzo anche in sede giudiziaria delle informazioni acquisite dall'amministrazione estere..

In sede penale spetta al giudice del merito la eventuale verifica sulla utilizzabilità di una prova che sia stata acquisita nel corso dell'attività posta in essere per disporre, ad esempio, un sequestro preventivo sulla base della così detta "lista Falciani" in quanto le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie e la sanzione d'inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti dalla parte all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti, mentre la successiva utilizzazione processuale va stabilita avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 234 e ss. c.p.p.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Cass. 2 novembre 2011, n. 22713

<sup>36</sup> Cass. 19 marzo 2010 n. 6753

<sup>37</sup> Cass. pen. 4 ottobre 2012 n. 38753

In sede penale si è anche affermato che non sussiste violazione dell'art. 191 c.p.p. quando il GIP respinga l'istanza del pubblico ministero di procedere alla distruzione di documenti (nel caso di specie contenuti nelle così dette "carte Falciani"), acquisiti al processo, senza però escludere anzi facendo espressamente salva la possibilità che i documenti non possano essere utilizzati in dibattimento qualora ne risulti la acquisizione in violazione di legge

Indipendentemente dalla valutazione della utilizzabilità della lista Falciani in sede penale, cioè della documentazione acquisita da tale Falciani Hervè, dipendente infedele della HSBC Private Bank di Ginevra, documentazione da cui emerge come numerosi cittadini dei diversi Paesi della Comunità Europea (e quindi anche dell'Italia) disponessero presso la banca di cospicui fondi, non denunciati al Fisco, tale lista può legittimamente essere utilizzata dalla Agenzia delle Entrate per disporre accertamenti fiscali, la cui contestazione in sede di giudizio tributario sarà possibile in forza dei normali criteri di illegittimità degli atti e accertamenti della Agenzia, senza, tuttavia, potere dedurre l'illegittima acquisizione degli atti da cui è originata l'indagine fiscale, anche se dovessero essere ritenuti inutilizzabili dall'Autorità penale, perché, ad esempio, "formati attraverso la raccolta illegale di informazioni", trattandosi della stampa di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo (o, ammesso che fosse autorizzato all'accesso dei dati, quanto meno si è abusivamente intrattenuto nel sistema nel momento in cui ha attuato la decisione di copiare i files per fini diversi da quelli relativi allo svolgimento delle sue mansioni) così integrando, il reato di cui all'art.615 ter c.p. nonché di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61 n. 11 c.p.).

Pur trattandosi, pertanto, di documenti di origine illecita, il loro contenuto può essere utilizzato nel processo tributario anche alla luce delle giurisprudenza della Suprema Corte che consente che dati bancari "irritualmente" acquisiti nell'indagine penale a carico del contribuente o di terzi sono sempre utilizzabili ai fini dell'accertamento fiscale anche quando vengono acquisiti "irritualmente" in occasione di un'indagine penale.<sup>38</sup>

**b. Utilizzabilità degli atti acquisiti da parte del giudice tributario in mancanza di autorizzazione dell'Autorità giudiziaria**

---

<sup>38</sup> Cass. 20.1.2010, n. 857 .

La mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria prevista per la trasmissione di atti documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario.

Il principio di inutilizzabilità della prova irritalmente acquisita è norma peculiare del procedimento penale e non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico.<sup>39</sup>

Quindi i dati bancari "irritalmente" acquisiti nell'indagine penale a carico del contribuente o di terzi sono sempre utilizzabili ai fini dell'accertamento fiscale anche quando vengono acquisiti "irritalmente" in occasione di un'indagine penale

Inoltre per il procedimento tributario non sussiste la previsione di inutilizzabilità degli elementi acquisiti in sede di verifica, in assenza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria in quanto in tema di IVA, l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, per l'utilizzazione a fini tributari e per la trasmissione uffici finanziari di dati, documenti e notizie bancari, acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria è riferita ad indagini penali in corso, non necessariamente a carico del contribuente sottoposto ad accertamento, ma anche di terzi indagati.

Tale autorizzazione non è diretta a permettere l'accesso della Guardia di finanza ai dati bancari a fini fiscali, ma soltanto a consentire la trasmissione anche agli uffici finanziari di materiale acquisito per fini esclusivamente penali, essendo stata introdotta la detta autorizzazione per realizzare una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio, piuttosto che per filtrare ulteriormente l'acquisizione di elementi significativi a fini fiscali

I dati raccolti nell'inchiesta penale legittimano anche l'utilizzo degli studi di settore nell'accertamento fiscale

### **c. Sentenza emessa a seguito di procedimento di prevenzione ex l. n. 575 del 1965**

In materia di prevenzione non è applicabile il principio dell'intangibilità della decisione, in quanto non può verificarsi una situazione di "cosa giudicata" in senso proprio.<sup>40</sup>

Alla sentenza emessa a seguito del procedimento di prevenzione, previsto dalla l. n. 575 del 1965, avente ad oggetto la confisca di quote sociali in quanto ritenute nella disponibilità di una persona diversa dall'intestatario, indiziata di appartenenza ad associazione mafiosa, non può essere riconosciuto valore di giudicato nel processo tributario promosso dal titolare formale per dimostrare

---

<sup>39</sup> Cass 20/01/2010, n. 857

<sup>40</sup> Cass. pen. S.U., 13 dicembre 2000 n. 36, Madonia, che ha escluso proprio riguardo a misure di prevenzione patrimoniali la non configurabilità di un "giudicato" in senso stretto; Cass. Pen. 5<sup>^</sup>, 24 febbraio 2003 n. 13358).

la propria estraneità rispetto al rapporto societario e, quindi, evitare l'imputazione dei redditi di partecipazione ex art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, in quanto il presupposto per l'adozione della misura di prevenzione antimafia è l'esistenza di un rapporto con il bene che include situazioni giuridiche anche formalmente non riconducibili alla categoria dei diritti reali, risultando, invece, sufficiente la possibilità, da parte del terzo appartenente alla consorceria mafiosa, dell'utilizzo di fatto di un bene intestato ad altri.<sup>41</sup>

Né, comunque, può fondatamente invocarsi l'applicazione dell'art. 2909 c.c., ostandovi gli intuitivi limiti soggettivi ed oggettivi dell'assunto "giudicato" di prevenzione.

La legislazione antimafia di cui alla L. n. 575 del 1965 prevede la confisca dei beni che, benché appartenenti a terzi, si trovino comunque nella disponibilità del soggetto "proposto", al fine di evitare che vengano eluse le misure patrimoniali che si intendono infliggere e l'organizzazione criminale o l'affiliato possano godere di illeciti proventi. L'unico requisito richiesto dalla citata legge, ai fini dell'applicazione delle misure di prevenzione del sequestro e della confisca, è che l'associato disponga, direttamente o indirettamente del bene, a nulla rilevando che ne sia o meno giuridicamente il proprietario. Vi è, dunque, una dilatazione del concetto civilistico di "appartenenza", che viene esteso sino ad includere nella figura anche situazioni giuridiche non formalmente riconducibili alla categoria dei diritti reali, risultando sufficiente che il soggetto possa di fatto utilizzare il bene, anche se apparentemente appartenente a terzi.

Domenico Chindemi

Consigliere della Corte di Cassazione

---

<sup>41</sup> Cass. 22/01/2010 n. 1166