

## RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

Università degli studi di Milano

22 gennaio 2016

Il tema concernente i rapporti tra processo penale e processo tributario richiederebbe un approfondimento dei punti di maggiore rilevanza incompatibile con il tempo a disposizione, per cui procederò ad un esame necessariamente sintetico delle singole questioni, riservandomi, ove richiesto, di ritornare su alcuni argomenti.

Il riferimento al passato è d'obbligo, poiché la situazione attuale è scaturita dalle riforme del diritto penale tributario che si sono susseguite dall'entrata in vigore della **legge 7 gennaio 1929, n.4**, contenente " Norme Generali per la Repressione delle Violazioni Tributarie" ai giorni nostri, con la riforma dei reati tributari di cui d.lgs. n.158/2015, passando attraverso le precedenti riforme introdotte con la legge n.516/1982 e con il d.lgs. n.74/2000.

Il lungo percorso del diritto penale tributario è iniziato con la previsione della cd. "pregiudiziale tributaria" di cui all'art. 21, della legge n.4/1929, secondo la quale l'azione penale, per i reati in materia di tributi diretti, poteva essere iniziata solamente dopo che l'accertamento dell'imposta fosse divenuto definitivo.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **Art.21 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 :** " Per i reati previsti dalle leggi 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"

La scelta del legislatore dell'epoca fu ispirata dall'esigenza di non appesantire il lavoro della magistratura ordinaria in funzioni di accertamento tributario, spesso complesse, che avrebbero richiesto conoscenze specifiche della materia non rientranti nella formazione professionale dei magistrati e, comunque, sottratto notevoli risorse di tempo e di energie. Il procedimento penale, pertanto, iniziava quando l'accertamento tributario era divenuto definitivo, per cui il Giudice penale si trovava a decidere su reati di cui era già stata accertata l'esistenza in modo definitivo dall'Amministrazione finanziaria, senza che il Pubblico Ministero avesse svolto alcuna indagine.

Tale scelta, compatibile con l'assetto ordinamentale vigente all'epoca, per quanto rispondente all'obiettivo di pervenire in tempi rapidi alla definizione dei rapporti tributari e alla persecuzione penale dei contribuenti che si erano sottratti al pagamento delle imposte e delle sovraimposte conseguenti, non superò il vaglio di legittimità della Corte Costituzionale che, dopo una prima decisione di rigetto della questione di costituzionalità emessa nel 1973, con sentenza 27 aprile 1982 n.88 dichiarò l'illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21, terzo comma, della legge n.4 del 1929, per violazione degli articoli 101, II c. – 24 e 3 della Costituzione.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> "L'accertamento amministrativo cui sia attribuita efficacia vincolante per il giudice penale è certamente incompatibile con il principio del libero convincimento del giudice, garantito dall'art.101, secondo comma, Cost. – la cui violazione si combina con quella dell'art.24 Cost.- in quanto l'accertamento che fa stato nel giudizio penale, impedisce il diritto della difesa, e con quella dell'art.3 Cost. perché la preclusione per il giudice penale differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che l'imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette".

Con il d.l. 10/7/1982 n.429, convertito nella legge 7 agosto 1982 n.516 fu attuata una svolta decisiva nei rapporti tra i due processi, sia in applicazione dei principi richiamati dalla citata sentenza della Corte Costituzionale che in funzione dell'obiettivo di perseguire penalmente, con la specifica previsione di nuove figure di reato di "pericolo", le condotte commissive od omissive, caratterizzate dal dolo specifico del conseguimento di un ingiusto profitto in danno all'Erario (cd. legge sulle manette agli evasori). Si instaurò, così, il sistema del cd. "doppio binario relativo" per cui si affermava il principio che nessuno dei due processi potesse essere sospeso nella pendenza dell'altro, in quanto ciascuno avrebbe dovuto avere il suo normale svolgimento, indipendentemente dall'altro. Con l'art.12 si stabiliva, inoltre, una netta inversione di tendenza nei rapporti tra i due processi, per cui venuta meno la pregiudiziale tributaria, il legislatore aveva previsto che la sentenza definitiva di condanna o di assoluzione da reato in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto acquisisse autorità di cosa giudicata nel processo tributario, per quanto concerne i fatti materiali oggetto del processo penale.<sup>3</sup>

Il P.M. pertanto, non era più tenuto ad attendere l'esito dell'accertamento tributario e dell'eventuale processo tributario per l'esercizio dell'azione penale e, d'altro canto, il processo tributario non poteva essere sospeso in pendenza del procedimento penale per lo stesso

---

<sup>3</sup> **Art.12 della legge n.516/1982:** " In deroga a quanto disposto dall'art.3 del codice di procedura penale, il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento , pronunciata in seguito a giudizio 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"

fatto. Ciò in deroga al disposto di cui all'art. 3 del codice di procedura penale vigente all'epoca (cd. pregiudiziale penale obbligatoria nei giudizi civili e amministrativi).

Nel contempo, però, fu affermata la prevalenza del giudicato penale, sia di condanna che di proscioglimento, nel processo tributario a condizione che si trattasse degli stessi fatti materiali, oggetto del giudizio penale, con riferimento a tutte le sentenze del Giudice penale, comprese, quindi, quelle di proscioglimento emesse a conclusione della fase istruttoria.

Anche tale soluzione fu successivamente superata in occasione della riformulazione dei reati tributari, avvenuta con il **D.Lgs.n.74/2000**, che ritornò alla concezione sostanzialistica della persecuzione delle condotte di danno, ancorandola, in linea di massima, a soglie di punibilità individuate con riferimento all'entità del danno arrecato all'Erario .

Fu, pertanto, abrogato il titolo I della legge 7/8/1982 n.516 nel quale rientrava anche il citato art.12 (v.art.25 lett. D) e dettata con l'art. 20 una nuova disciplina dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario.<sup>4</sup>

Venne, così, affermato il principio che l'accertamento amministrativo e quello giudiziario tributario non possono essere sospesi in pendenza del procedimento penale avente ad oggetto gli stessi fatti o, comunque, fatti dal cui accertamento dipenda la relativa definizione, per cui si riconobbe reciproca indipendenza ai due giudizi, le cui sorti erano destinate, almeno formalmente, ad essere del tutto separate, tenuto conto della loro diversa

---

<sup>4</sup> “ 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”

natura e della diversa disciplina probatoria: il processo penale caratterizzato da ampi poteri di accertamento del fatto reato e dei mezzi di prova, ancorché prevalentemente nella fase delle indagini, ma anche nella fase del giudizio; il processo tributario, fondato su base documentale e sull'impulso di parte, nel quale i poteri *ex officio* del Giudice sono obbiettivamente ridotti. A ciò aggiungasi la considerazione che i tempi lunghi del giudizio penale avrebbero inciso negativamente sull'esigenza di celere definizione delle procedure di accertamento tributario.

Peraltro, non può essere sottaciuto che, con il D.Lgs. 74/2000, il Legislatore modificò il precedente obbiettivo di perseguire penalmente, in via esclusiva, le mere condotte di "pericolo" poste in essere al fine di evadere le imposte con comportamenti fraudolenti, caratterizzati da dolo specifico, ma attribuì, per la prima volta, al Giudice penale il compito di accertare l'imposta evasa o, comunque, dovuta, manifestando l'interesse a perseguire le condotte di "danno" con la previsione contenuta **nell'art.9, comma 2 lett. A, B e C della legge delega n.205/1999,<sup>5</sup>** senza, con questo, voler reintrodurre la pregiudiziale tributaria, dichiarata incostituzionale con la sentenza n.88 del 1982, né – per converso - confermare la prevalenza del giudicato penale, prevista dal citato art.12, ancorché limitatamente all'accertamento degli stessi fatti materiali .

---

<sup>5</sup> *"..prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta, ed inoltre, di prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi" rapportate, quindi, "all'entità dell'evasione ovvero all'entità dei comportamenti reddituali o del volume di affari evasi".*

## LE POSSIBILI INTERFERENZE TRA I DUE PROCEDIMENTI

La riconosciuta autonomia dei due processi, puntualizzata dall'esclusione della sospensione obbligatoria dell'uno in attesa della conclusione dell'altro, trova il suo epilogo naturale nel fatto che gli effetti dei giudicati sono limitati ai relativi processi, per cui la possibilità di contrasti giurisprudenziali, al di fuori delle ipotesi previste dall'art.654 C.P.P. - è tutt'altro che teorica, ed anzi è non di rado riscontrata nella pratica, laddove, ad esempio, a fronte di una sentenza di proscioglimento dal reato tributario si ravvisano gli estremi per ritenere la fondatezza dell'avviso di accertamento per lo stesso fatto e, viceversa, nel caso di sentenza penale di condanna si ravvisano ipotesi di nullità, per vizi formali, dell'avviso di accertamento utilizzato come prova documentale nel processo penale.

Il problema dell'interferenza tra il procedimento penale e quello civile-amministrativo, nel quale rientra anche il processo tributario - era stato, invero, affrontato dal codice di procedura penale "Vassalli" entrato in vigore nell'ottobre del 1989, con la disciplina delle questioni pregiudiziali al processo penale di cui agli artt. 3 e 479.

Orbene, se la questione pregiudiziale prevista dal novellato art. 3 c.p.p. non assume rilevanza nella materia tributaria, essendo riferita alle controversie civili sullo stato di famiglia e di cittadinanza, invece, quella prevista dall'art.479, avente natura facoltativa, può trovare applicazione anche con riferimento al processo tributario. Essa, infatti, prevede che:

*"Fermo quanto previsto dall'art.3 , qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia in corso un procedimento presso il*

*giudice competente , il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato".*

E' necessario, pertanto, che si tratti di una questione che il Giudice penale, al quale il precedente art. 2 attribuisce la competenza a risolvere ogni questione da cui dipende la decisione, ritenga di non poter risolvere e che la stessa sia devoluta alla competenza di altro Giudice, tra cui, non vi è dubbio, che ricorrano anche le controversie giudiziarie tributarie, di particolare complessità aventi rilevanza ai fini dell'accertamento dei reati tributari.

Tale è il caso delle false esposizioni delle situazioni reddituali e delle basi imponibili nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dalle quali scaturiscono le ipotesi delittuose previste dal d.lgs n.74/2000, ossia la "dichiarazione fraudolenta" (artt. 2 e 3), la "dichiarazione infedele" (art. 4) e la "omessa dichiarazione" (art. 5). In relazione alle quali assume rilevanza sostanziale accertare la fittizietà o la non pertinenza di un costo per ipotizzare la sussistenza di un comportamento fraudolento ovvero infedele oppure quantificare l'esatto ammontare dell'imposta evasa al fine di accertare la rilevanza penale anziché amministrativa dell'illecito addebitato al contribuente, in relazione alle soglie di punibilità previste con riferimento alla gravità del danno arrecato all'Erario e cioè al bene giuridico protetto dall'Ordinamento. Altre situazioni di particolare complessità possono essere individuate nei casi di alienazioni simulate per vanificare la riscossione coattiva, di cui all'art.11 d.lgs. 74/2000,

A tal proposito, assume particolare rilevanza la disposizione contenuta nell'art.654 C.P.P. che disciplina l'efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi: *“ 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 dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione oggettiva controversa”*.

Le condizioni per cui la sentenza penale di condanna o di assoluzione possa avere efficacia di giudicato nel processo civile o amministrativo e quindi nel processo tributario richiedono che la sentenza sia stata pronunciata all'esito del dibattimento, per cui non assumono rilevanza le sentenze di proscioglimento pronunziate all'esito dell'udienza preliminare e quelle pronunziate all'esito dei riti alternativi del giudizio abbreviato e di applicazione della pena su richiesta delle parti, nonché le condanne inflitte con decreto penale ed i decreti di archiviazioni. E' necessario, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria si sia costituita parte civile nel giudizio a carico del contribuente, imputato del reato tributario e che l'imputazione concerna gli stessi fatti rilevanti per il diritto in cui si controverte nel processo tributario, in relazione al quale la legge tributaria non ponga limitazioni alla prova. Fuori dei casi previsti dall'art. 654 C.P.P. – i contrastanti esiti dei giudizi, invero, possono trovare giustificazione nel diverso regime probatorio dei due processi, ovvero nella necessità di accertare l'esistenza, non sempre

agevole, dell'elemento soggettivo del reato che, invece, non è richiesta nel processo tributario.

Al riguardo, non può essere sottaciuta l'esigenza che, in relazione allo stesso fatto, si pervenga a decisioni che non mettano in discussione il principio di coerenza della giurisdizione, che, invece, era salvaguardata dalla pregiudiziale tributaria della legge del 1929.

La soluzione della separazione e dell'autonomia dei due processi, nei quali sono coinvolti gli stessi soggetti (contribuente e Fisco) non ha, infatti, eliminato ed, in verità, non si vede come avrebbe potuto, l'interferenza probatoria oltre che il possibile contrasto di giudicati.

Sotto tale profilo, occorre rilevare che nell'attuale assetto normativo, pur nell'assenza di un rapporto di pregiudizialità reciproco tra la sentenza del giudice penale e la sentenza del giudice tributario, sono ravvisabili ipotesi di collegamento tra le due giurisdizioni, con particolare riferimento all'attività del giudice tributario.

Un punto di riferimento, in tal senso, è stato individuato **nell'art.21 del D.Lgs. n.74/2000** che prevede la comunicazione dalla sede penale a quella tributaria della sentenza irrevocabile per disciplinare gli effetti sanzionatori. Si è, infatti, sostenuto che, pur in assenza delle condizioni previste dall'art.654 C.P.P. – il giudice tributario possa verificare la rilevanza del materiale probatorio, acquisito dal giudice penale, ai fini della decisione della controversia tributaria, procedendo ad una valutazione critica ed autonoma, nella quale tenga conto anche degli altri elementi di prova acquisiti nel corso del giudizio (tributario), senza che ciò gli precluda la possibilità di pervenire alla stessa conclusione. La giurisprudenza di legittimità si è ormai consolidata nel ritenere che : “... *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 con gli atti deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare " (v. Cass. Sez. Trib. Civ. 18 gennaio 2008, n. 1014)*

Per effetto della disciplina dei rapporti tra giudizi contenuta nell'art. 654 c.p.p., il giudicato penale non opera, di norma, automaticamente nel contenzioso tributario. Nei due processi vigono regole speciali e differenti: nel processo tributario sono esclusi dai mezzi di prova il giuramento e la prova testimoniale (art.7, c. 4. D.Lgs. n.546/92), mentre sono ammesse le presunzioni, che invece non sono idonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

In tale contesto l'eventuale sentenza penale, senza essere vincolante, può però configurare un indizio od elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio (V. Cass. Sez. Trib. Civ. 27/02/2013, n. 4924).

Il Giudice tributario può e deve, seppur con autonoma valutazione, prendere in considerazione, come elementi di prova, la condotta delle parti ed il materiale acquisito nel processo penale ai fini dell'accertamento materiale dei fatti, e verificarne la rilevanza nel processo tributario ed ai fini della specifica controversia<sup>6</sup>

In base a tale criterio è stata ammessa la valutazione, in sede di giudizio tributario, delle prove acquisite nel processo penale, con la

---

<sup>6</sup> (V. Cass. Sez. Trib. Civ. 23/05/2012 n. 8129; Cass. Sez. Trib. Civ. 27/09/2011, n. 19786; conformi Cass. Sez. Trib. Civ. 30/11/2012, n. 21442; Cass. Sez. Trib. 23/03/2011 n.6624; Cass. Sez. V Civ. 14/05/2010, n. 11785).

testimonianza<sup>7</sup>, o a seguito di attività di intercettazione<sup>8</sup>, o anche con la confessione<sup>9</sup>.

A tali ipotesi deve aggiungersi quella relativa all'utilizzazione delle dichiarazioni acquisite durante il controllo fiscale da persona nei cui confronti siano emersi indizi di reato, senza che essa sia stata invitata a nominare un difensore di fiducia, in violazione del coordinato disposto di cui agli artt. art.350 c.p.p. e 220 disp. att. c.p.p. - che impone l'obbligo di rispettare le norme processuali penali allorquando nel corso di attività ispettive o di vigilanza emergano indizi di reato<sup>10</sup>. Si è ritenuto, infatti, che i limiti di utilizzabilità previsti per il processo penale, non si estendano al processo tributario, ove non espressamente previsti dalla legge, per cui spetterà al Giudice tributario valutare autonomamente le prove raccolte nel procedimento penale, osservando comunque, le norme che disciplinano il processo tributario.

Nel nuovo scenario dei rapporti tra i due processi assumono rilevanza, inoltre, le disposizioni contenute negli articoli **19 e 21** del D.Lgs. n.74/2000, con riferimento al **principio di specialità e all'applicazione delle sanzioni amministrative**, al fine di evitare, per un verso, la *duplicazione* delle sanzioni di natura penale ed amministrativa prevedendo che sia applicata solo la disposizione speciale, e per altro verso che le sanzioni amministrative : "*non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati nell'art.19, comma 2,(dipendenti o rappresentanti delle persone giuridiche – v.art.11 c.1 d.lgs.n.472/1997) salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di*

<sup>7</sup> (V.Cass. Sez. Trib. 03/04/2013, n. 8037 e Cass. Sez. V Civ. 22/06/2010, n. 14960)

<sup>8</sup> (V.Cass. Sez. V Civ. 07/02/2013, n. 2916)

<sup>9</sup> (Cass. Sez. Trib. Civ. 30/09/2011, n. 20032).

<sup>10</sup> (v. Cass. Sez. Trib. Civ. 19/1/2001 n.6939)

proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente".

Le citate norme trovano fondamento nella previsione contenuta nel citato art.9, comma 2 – lett. D, I ed L , della legge delega n.205/99, che detta i criteri generali di disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario nel senso dell'adequatezza e della proporzionalità delle sanzioni accessorie rispetto alle caratteristiche della condotta e della sua offensività nonché dell'applicazione della sola disposizione speciale , quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione amministrativa e nel coordinamento delle nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Lett. d) "“ prevedere sanzioni accessorie adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell'erario"; lett.e) "“ prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno"; lett.f) "“prevedere la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n.413"; lett.g) "“uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria"; lett.h) "“individuare la competenza territoriale sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, ovvero, ove ciò non fosse possibile, del luogo in cui il reato è stato accertato"; lett. i) "“prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa"; lett.l) "“coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive".

## IL REGIME DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il Legislatore, pur non affrontando il problema della reciproca interferenza tra i due processi e del conseguente pericolo di conflitto tra i relativi giudicati, ha previsto, tuttavia, la possibilità che atti del procedimento penale avente ad oggetto l'accertamento di reati tributari siano riversati nell'accertamento tributario amministrativo (**art. 23 del d.lgs. n.74/2000**) ed utilizzati nel processo tributario in misura più ampia rispetto al passato e cioè in deroga all'obbligo del segreto degli atti indagine di cui all'art.329 C.P.P. Infatti la citata norma ha modificato gli artt.63, primo comma, secondo periodo del D.P.R. 26/10/1972 n.633(in materia di I.V.A.) e 33, terzo comma, secondo periodo, del D.P.R. 29/9/1973 n.600 ( in materia di accertamento e controlli delle imposte dirette) con riferimento all'utilizzazione degli atti di indagine prevedendo che *" le parole, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto, siano sostituite dalle seguenti " " previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria , che può essere concessa anche in deroga all'art.329 del codice di procedura penale."*

In tale contesto assume particolare rilevanza il regime delle prove nel processo tributario, poiché è necessario che la legge tributaria non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa nel processo tributario.

Come è noto, il processo tributario non è disciplinato da un suo " codice di procedura" nel senso che, pur essendo previste specifiche norme dal d.lgs. n.546/1992, esso si fonda essenzialmente sulle norme che disciplinano il processo civile, ove non derogate dalla citata normativa. Si tratta, innanzitutto, di un processo di parti dove il potere "istruttorio" del

Giudice è sicuramente più limitato di quello del Giudice penale e dove operano limitazioni che non sono presenti neanche nel processo civile.

Sono, infatti, espressamente, esclusi il giuramento e la testimonianza (art.7, comma 4 del citato d.lgs. n.546/92), poiché il processo tributario si fonda essenzialmente sulla prova documentale, più confacente alle esigenze di speditezza della definizione dei rapporti con l'Erario; mezzi di prova che, invece, assumono particolare rilevanza nel processo penale ed in quello civile.

Tale scelta appare giustificata sia dalla natura (documentale) del processo tributario che dalla rilevanza economica della materia del contendere, per la quale assume particolare rilevanza la tempestiva definizione delle controversie, di per sé incompatibile con i tempi del processo ordinario, oltre che con il pericolo concreto di testimonianze compiacenti.

Peraltro, come si è innanzi rilevato, la legge prevede la possibilità di acquisire alla procedura di accertamento amministrativo atti delle indagini penali, tra i quali vi sono oltre alle dichiarazioni rese dal ricorrente, anche quelle rese da terzi – estranei al rapporto tributario controverso, che successivamente l'Agenzia delle Entrate riversa nel processo tributario, con la conseguenza che tali atti possono essere utilizzati dal Giudice tributario ai fini della sua decisione.

A tal riguardo, è stato sostenuto che il divieto di testimonianza sarebbe così aggirato dalla facoltà riconosciuta alla Guardia di Finanza ed agli altri organi dell'Accertamento, di richiedere all'Autorità Giudiziaria l'autorizzazione ad utilizzare a fini fiscali e, quindi anche nel processo tributario, le dichiarazioni rese da terzi nel corso delle indagini penali, con

conseguente disparità di trattamento in danno del contribuente. E' stata, pertanto, sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art.7 del D.Lgs. n.546/1992, per violazione dei principi di eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge, del diritto di difesa e della capacità contributiva, di cui agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n.18/2000, ha, però, ritenuta infondata la questione, rilevando, in particolare, che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni dei terzi rese nella fase procedimentale poiché : *<<Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi".<sup>12</sup>*

---

<sup>12</sup> In relazione alla dedotta violazione del principio di uguaglianza, in ambito processuale, la Corte ha escluso la violazione dell'art. 3 Cost., in quanto "esso è formulato in termini generali ed astratti", sul presupposto che non esiste un principio, costituzionalmente garantito, diretto a realizzare l'uniformità delle regole processuali in relazione alle differenti tipologie di processo previste dall'Ordinamento: "Ne consegue che il divieto della prova testimoniale nel processo tributario trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio e sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale." ... "Inoltre, sempre con riferimento all'art.3 ..... non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo, sicché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni

In effetti, non viene menomato il diritto di difesa del contribuente, che potrà contestare in giudizio la veridicità delle dichiarazioni di terzi acquisite nella fase procedimentale dagli organi dell'accertamento. In tal senso si è, ormai, consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>13</sup>, che riconosce lo stesso valore indiziario sia alle dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione, che a quelle portate dal contribuente. Dichiarazioni che, senza assurgere al rango di prova, potranno contribuire, unitamente ad altri elementi di fatto, alla formazione del libero convincimento del Giudice.

In proposito occorre evidenziare che il sistema probatorio sul quale si fonda il processo tributario è obbiettivamente meno rigoroso rispetto a quello del codice di procedura penale, che, ad esempio, non riconosce valore di prova alle presunzioni, mentre nella materia tributaria le stesse sono utilizzate ai fini della decisione del giudice anche quando si tratta di presunzioni semplici, ex art. 2729 c.c. - tanto che trova applicazione il metodo induttivo fondato su mere irregolarità di natura formale che, mai, potrebbe essere assunto a fondamento di una sentenza penale di condanna.

L'interferenza è, peraltro, riscontrabile anche nel processo penale – in particolare nella fase delle indagini preliminari - laddove sia prodotta, ai

---

*sostanziali dedotte in giudizio.....”....“Sotto un diverso e concorrente aspetto, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale. Considerazione questa che, mentre vale a spiegare come, prima dell'introduzione del divieto di prova testimoniale, l'utilizzo di tale mezzo di prova sia stato, nel processo tributario, del tutto marginale, costituisce ulteriore conferma della non irragionevolezza della scelta operata dal legislatore con l'introduzione del divieto ”. Infine, la Corte, ha escluso l'illegittimità costituzionale della norma anche con riferimento all'art.53 Cost. poiché tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.*

<sup>12</sup> (cfr: Cass. N.7107 del 20/07/1998; n.4269 del 25/03/2002; n.6407 del 22/04/2003; n.7445 del 14/05/2003; n.5957 del 15/04/2003; n.16032 del 29/07/2005; n.11221 del 16/05/2007).

sensi dell'art.234 C.P.P. una sentenza del Giudice tributario , della quale il Giudice penale potrà tener conto ai fini della formazione del suo libero convincimento, specialmente con riferimento ad alcuni accertamenti di natura tecnica che sono stati innanzi richiamati, in tema di inerenza dei costi o di determinazione dell'ammontare delle imposte evase ovvero di fittizietà di alienazioni, costituenti il presupposto di fatto della violazione di norme penali tributarie.

## **IL RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO PER I FATTI COSTITUENTI REATO**

Merita, infine, di essere menzionata la questione concernente l'applicazione del **raddoppio dei termini di accertamento**, in presenza dell'obbligo di denuncia, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, previsto dall'**art.37, commi 4 e 26 del D.L. n.223 del 4 luglio 2006**, che ha modificato gli artt. 43 del D.P.R. n.600/73 e 57 del D.P.R. n.633/1972.

Tale disposizione è stata oggetto di contrastanti interpretazioni giurisprudenziali, che ineriscono ai rapporti tra processo penale e processo tributario, con particolare riferimento ai casi di archiviazione o di proscioglimento intervenuti dopo la scadenza del termine ordinario per l'accertamento nonché all'epoca della comunicazione della "notitia criminis"

Alcune Commissioni Tributarie, invero, hanno ritenuto che il raddoppio del termine dell'accertamento fosse subordinato al fatto che la comunicazione della notizia di reato fosse effettuata durante il decorso del termine originario di accertamento, per cui hanno dichiarato l'illegittimità

dell'avviso di accertamento non riconoscendo efficacia alle comunicazioni effettuate dopo l'inutile decorso di tale termine<sup>14</sup>

La norma, sottoposta al vaglio di costituzionalità è stata ritenuta legittima dalla Corte Costituzionale che, con sentenza 20/7/2005 ha affermato che. " *Le modifiche ai termini di decadenza dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto* sono finalizzate a "garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria".

La questione, con l'entrata in vigore della recente riforma dei reati tributari di cui al D.Lgs. 5/8/2015 n.128, deve ritenersi risolta nel senso che, solo, a decorrere dall'entrata in vigore della citata norma, la durata del termine sarà raddoppiata a condizione che la denuncia sia stata effettuata entro il termine ordinario di accertamento (**art.2**). La norma non ha, pertanto, effetto retroattivo, per cui sono fatti salvi tutti gli accertamenti notificati prima della sua entrata in vigore, ancorché la notizia di reato fosse successiva alla scadenza del termine ordinario.

Concludo questa breve relazione, formulando l'auspicio che si consolidi ulteriormente l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, teso a salvaguardare, il più possibile, l'unità della giurisdizione, in modo da ridurre a situazioni eccezionali il contrasto delle decisioni, tenendo presente che la certezza del diritto si fonda, essenzialmente, sulla coerenza delle decisioni dei Giudici.

Milano, 22 gennaio 2016.



Tommaso Buonanno

---

<sup>14</sup> (v. sent.n.192/4/11 C.T.P. Bari; sent. n. 136/3/11 del 10 ottobre 2011 C.T.P. Pesaro; sent. n. 157 del 13 gennaio 2011 C.T.P. Milano).