

## PREMESSA

Il tema dei “**Rapporti tra processo penale e processo tributario**” occuperebbe molto più del tempo assegnato; un esame che pretendesse di avere il carattere dell’esaustivo dovrebbe essere affrontato in esclusiva nel corso dell’intero seminario e da un gruppo di relatori portatori anche dei diversi orientamenti in campo. La varietà e l’importanza delle questioni, di natura sostanziale e processuale, poste nel menù di questo incontro, impongono di contenere l’esposizione ai tratti salienti. Procederò, quindi, sul tema assegnatomi dell’intreccio tra il procedimento/processo tributario ed il procedimento/processo penale e della loro evoluzione, seguendo un sommario per capitoli ragionati, confidando nella vostra benevola comprensione verso un’esposizione così fatta per *flash*.

### Un prima nota di carattere cronologico:

- Trascorsero 53 anni tra la **legge 7 gennaio 1929, n. 4**, nota anche come la "*Magna charta*" del diritto penale tributario <sup>(1)</sup> e la **legge 7 agosto 1982 n. 516**, nota anche come “**manette agli evasori**” e, per l’aspetto processuale, del “**doppio binario**” <sup>(2)</sup>.
- E trascorsero 18 anni da quest’ultima al vigente **D.Lgs.10 marzo 2000 n.74 del doppio binario rafforzato**<sup>(3)</sup>. Dopo 15 anni di applicazione di tale

---

1) L’art. 21 della legge, n. 4/1929 stabiliva il principio della “**pregiudiziale tributaria**”, sancendo la subordinazione del procedimento penale alla definitività dell’avviso di accertamento e quindi al giudicato formatosi all’esito del giudizio tributario.

Sotto la rubrica di “*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*” il comma 4° di tale articolo recitava “*Per i reati previsti dalle legge su i 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.*”. Il pubblico ministero, prima di esercitare l’azione penale, doveva, pertanto, attendere la conclusione del procedimento amministrativo di accertamento e dell’eventuale processo tributario, ma soprattutto, alle risultanze di quest’ultimo doveva attenersi il giudice penale nell’emettere il proprio verdetto.

2) L’art. 12 della legge n. 516/82 rovesciò interamente la precedente gerarchia fra le giurisdizioni, **cancellando la pregiudiziale tributaria** e introducendo il principio secondo il quale l’azione penale poteva essere iniziata senza attendere l’esito finale del contenzioso tributario, il quale pure poteva liberamente proseguire senza dover essere sospeso a causa della pendenza del procedimento penale, in deroga all’art. 3 c.p.p..

3) L’art. 20 del D.Lgs.74/2000 ha rafforzato il sistema del doppio binario con la completa autonomia dei **due giudizi**, nei quali il giudice penale e il giudice tributario sono chiamati all’accertamento del medesimo fatto, potendo conseguentemente addivenire a conclusioni differenti e finanche del tutto contrastanti.

ultima normativa, che nel doppio binario fissa la completa autonomia dei due giudici, appare urgente una rimeditazione organica da parte del legislatore. E' diffuso, infatti, il convincimento che il legislatore non abbia colto, con il D.Lgs n. 74/2000, l'occasione di regolare compiutamente una materia che aveva creato sin dall'inizio numerose difficoltà interpretative ed applicative.

## SOMMARIO

- LA RIFORMA CON IL D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74
  
  - LA DISCIPLINA DEI RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO
  
  - IL REGIME DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO
  
  - LE POSSIBILI INTERFERENZE TRA I DUE PROCEDIMENTI
  
  - ASTERISCHI AGGIUNTIVI
  
  - CONCLUSIONE
-

## **LA RIFORMA CON IL D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74 (4)**

Se attraverso la legge n. 516/1982 si era stabilito l'abbandono definitivo della **pregiudiziale tributaria** a favore del sistema del "**doppio binario**", con il D.Lgs. n. 74/2000 si è voluto rafforzare **l'autonomia dei due procedimenti**. Infatti, per la prima volta nella storia del diritto penale tributario, il giudice penale è stato investito del compito di effettuare, in piena autonomia, l'accertamento dell'imposta evasa o dovuta<sup>(5)</sup>.

Per conseguire questo obiettivo, il legislatore ha innanzitutto abbandonato il criterio - già posto alla base della legge n.516/1982 - di anticipare la tutela penale degli interessi dell'erario al compimento di **atti meramente sintomatici di volontà evasiva**, fondando il nuovo sistema repressivo sul principio opposto - enunciato dall'art. 9, comma 2, lett. a), della legge delega- di prevedere "**un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, (...omissis...) caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta**"<sup>(6)</sup>.

Inoltre e sempre nell'art.9, comma 2, però alle lett. b) e lett. c), della citata legge n. 205/1999, è stato disposto 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 "*all'entità dell'evasione*" ovvero "*all'entità dei comportamenti reddituali o del*

---

4) Emanato in attuazione dell'art. 9 della Legge delega 25 giugno 1999 n. 205 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.76 in data 31 marzo 2000 e intitolato "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*" **ha abrogato il titolo I della Legge 7 agosto 1982 n. 516**. Si era constatato che entrambi i precedenti sistemi avevano fallito svilendo, per opposte ragioni, la forza deterrente dello strumento penale. Nella Relazione governativa al D.Lgs n. 74/2000 era annotato: "*Si è peraltro decisamente scartata qualsiasi soluzione che postulasse l'affermazione di un rapporto di pregiudizialità tra procedimenti nell'uno e nell'altro senso (pregiudiziale tributaria al processo penale o pregiudiziale penale al processo tributario): e ciò per un duplice ordine di ragioni. Innanzitutto per l'inaccettabile dilatazione dei tempi di intervento della decisione che ne seguirebbe (...); in secondo luogo, poi, per le diverse regole probatorie vevoli nei due processi, non esportabili sic et simpliciter dall'uno all'altro senza che ne derivino effetti penalizzanti per l'imputato o per l'amministrazione finanziaria*".

5) Non operando alcun tipo di scelta circa la prevalenza del giudice amministrativo o del giudice penale: un'equidistanza dettata dal timore di ricadere nella paralisi del sistema penale tributario attraverso la reintroduzione della pregiudiziale tributaria.

6) Si intese evitare l'errore, in cui era incorso il legislatore del 1982, di configurare come reati comportamenti meramente prodromici all'evasione, sanzionandoli poi con pene ispirate, in teoria, alla massima severità, ma risultate in concreto assai poco temibili.

*volume di affari evasi*”, articolate in relazione alle diverse ipotesi delittuose sulla base di parametri sia assoluti che proporzionali<sup>(7)</sup>.

Per completezza occorre, infine, menzionare gli ulteriori criteri direttivi contenuti nel medesimo art. 9, comma 2, della legge delega, così formulati: 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*”; e) “*prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno*”; 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*”; g) “*uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria*”; 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*”; 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*”; l) “*coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive*”.

Su tali criteri il legislatore è intervenuto più volte ed anche di recente <sup>(8)</sup>.

---

7) Normativa ispirata, quindi, alla valorizzazione del principio di sussidiarietà dell’intervento penale, contemplandosi, nei titoli I e II, sette fattispecie aventi natura delittuosa sotto il profilo psicologico del fine dell’evasione(**dolo specifico**), connotate da rilevante capacità di offesa degli interessi erariali. E poi, nel titolo III, hanno trovato spazio ulteriori norme di diritto penale sostanziale, attinenti essenzialmente alla definizione della pena e all’assenza del dolo in specifici comportamenti del contribuente, escludendosi, peraltro, all’art. 9, il **concorso** nei casi di emissione o utilizzazione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti.

<sup>8</sup> Così (si vedano le schede di dettaglio)

con l’art. 1, comma 414, L. 30 dicembre 2004, n. 311, che ha inserito nella normativa in esame l’art. 10-bis);

con l’art. 35, comma 7, D.L. 4 Luglio 2006, n. 233, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n. 248, che ha inserito art. 10-ter, 10-quater;

con l’art. 29, comma 4, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, che ha modificato l’art 11;

con l’art. 2, c. 36-vicies semel, D.L. 13.8.2011, n. 138 inserito in sede di conversione dalla L. 14.9.2011 n. 148, che ha apportato modifiche agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 12, 13, 17);

con il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha modificato gli artt. 1, 2, 3, 4, 5, 10, 10 bis, 10 ter, 10 quater e 13; ha inserito gli artt. 12bis (**per la confisca obbligatoria, anche per**

## LA DISCIPLINA DEI RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

Gli articoli 19-21, che compongono il Titolo IV del D. Lgs. N. 74/2000 sono le disposizioni intese a regolare i rapporti tra il nuovo sistema penale tributario e quello amministrativo, ed in particolare tra il procedimento penale da un lato, e il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario dall'altro<sup>9)</sup>.

Mentre l'art. 19 scandisce nei due commi il **principio di specialità** e l'art. 21 si occupa dell'irrogazione delle sanzioni amministrative nei casi di violazione ritenute penalmente rilevanti, **l'art 20**, titolato, non senza enfasi, "Rapporti tra procedimento penale e processo tributario", si limita a stabilire soltanto che "**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**". I due giudici sono chiamati a procedere non più, come accadeva con la Legge n. 516/1982, all'accertamento di fatti distinti (il fatto prodromico per il giudice penale e il fatto di evasione per il giudice amministrativo); sono, invece, chiamati all'accertamento del medesimo fatto, potendo ben addivenire a conclusioni differenti. Il giudice penale, infatti, sarà tenuto a ricostruire in maniera compiuta l'intera posizione fiscale del contribuente, indicando ogni voce che incide sulla determinazione dell'imponibile e della conseguente imposta; questo porta ad un appesantimento del procedimento stesso, con riflessi negativi sui tempi di conclusione.

---

**equivalente, del prezzo e del profitto del reato** ), 13-bis e 18 bis ed ha abrogato gli artt. 7 e 16.

Gli articoli, nella stesura originaria, rimasti invariati sono, quindi, il 6, 9, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25

<sup>9)</sup> L'art. 9 della legge delega nell'elencare, al comma 2, i principi ed i criteri direttivi ai quali il legislatore delegato avrebbe dovuto attenersi, non reca alcun riferimento espresso alla regolamentazione dei rapporti tra procedimento di accertamento e processo tributario, da un canto, e processo penale, dall'altro. La lettera l) del comma 2 citato, si limita ad imporre il coordinamento delle nuove disposizioni con il "sistema sanzionatorio amministrativo", in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive. In quest'ultimo è certamente da includere l'intero dettato normativo contenuto nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 recante "*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*". In tale decreto sono compendiate sia i principi generali concernenti l'imputazione/riferibilità delle violazioni amministrative non costituenti illecito penale, sia le procedure da osservarsi per l'applicazione delle sanzioni medesime.

Risulta, quindi, confermato il principio della completa autonomia delle due sfere di azione, già presente nella Legge n.516/1982<sup>(10)</sup>. Fatta esclusione della possibilità di trasmigrazione di atti istruttori e documenti dalla sede amministrativa a quella penale e viceversa, assicurata all'art. 23 del D.Lgs che ci occupa, non vi sono indicazioni, si ripete, di casi in cui il processo penale possa essere sospeso, in quanto pregiudicato da una questione tributaria in pendenza del procedimento amministrativo di accertamento o del processo tributario e neppure disposizioni che chiariscano i rapporti tra i giudicati.

Risulta, parimenti, evidente che avere escluso in modo esplicito la sospensione dell'accertamento tributario a causa della pendenza del processo penale significa avere disciplinato soltanto una delle possibili interferenze, ignorando le altre, tra le quali quelle in tema di prove e di partecipazione dei soggetti, nonché in relazione al regime d'antecedenza e sospensione dei procedimenti e all'efficacia da riconoscere al giudicato.

**Il legislatore appare totalmente indifferente all'eventualità, tutt'altro che remota e tutt'altro che trascurabile, del verificarsi di un conflitto tra i giudicati amministrativo e penale<sup>(11)</sup>. E' questo l'aspetto più importante: le conseguenze del contrasto fra giudicati, penale e tributario, a fronte delle regole, fortemente divaricate, che governano l'uno e l'altro processo in punto di formazione della prova.**

Unica disciplina applicabile sarà, pertanto, quella generale prevista per i rapporti tra il processo penale e gli altri procedimenti civili o amministrativi indicata nel codice di rito.

---

<sup>10)</sup> Mette conto, inoltre, ricordare che il comma 1 del più volte citato art. 9, nel delegare il Governo all'emanazione del d.lgs. 74/2000 gli ha fatto obbligo di procedere all'abrogazione del titolo I del D.lgs. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina. **Tra le norme contenute nel titolo I della legge 516/1982 vi era anche l'art. 12, che escludendo la sospensione di alcuno dei due procedimenti in conseguenza dello svolgimento dell'altro, aveva però stabilito che 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 aveva autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerneva i fatti materiali che erano stati oggetto del giudizio penale.**

<sup>11)</sup> E' noto il clamore che ha avuto la sentenza n.29/2014 della **CTP di Verbania** nella quale si è statuito che la sentenza pronunciata in sede penale sui medesimi fatti oggetto del contenzioso tributario non dispiega alcuna efficacia in quest'ultimo procedimento.

Poiché il legislatore processuale del 1989 ha riconosciuto come priorità l'esigenza dell'imputato ad essere giudicato entro tempi brevi, conseguente a tale esigenza c'era già stata l'abrogazione della pregiudiziale tributaria e, successivamente, la formulazione dell'art. 2 del codice di procedura penale, secondo cui il processo penale non può essere sospeso per dare corso ad un procedimento civile o amministrativo in cui si decida una questione ad essa pregiudiziale, *“salvo che sia diversamente stabilito”*.

Le ipotesi in cui è “diversamente stabilito” (vale a dire le ipotesi in cui il processo penale può e deve essere sospeso, per ragioni di pregiudizialità), di carattere eccezionale, si esauriscono nel disposto degli artt. 3 e 479 c.p.p. E' allora necessario chiedersi se la questione di natura tributaria possa rientrare in uno dei casi in cui è ammessa la sospensione facoltativa del processo penale e la devoluzione della questione al giudice competente.

Esclusa l'applicabilità nel caso di specie dell'art. 3 c.p.p. che concerne le sole controversie sullo stato di famiglia e di cittadinanza, si tratta di valutare l'applicabilità dell'art. 479 c.p.p. alla pregiudiziale tributaria, fermo restando che l'eventuale ricorso a detto articolo non deve essere letto come un tentativo di reintrodurre la pregiudiziale tributaria abolita. Infatti, la devoluzione della controversia disposta ai sensi dell'art. 479 <sup>(12)</sup> non è obbligatoria, ma facoltativa; non può essere disposta in qualunque momento processuale, ma

---

<sup>12)</sup> Infatti, l' 479 C.P.P., rubricato “Questioni civili o amministrative”, dispone: *“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 già 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.”*

A ben vedere la qualificazione di un determinato comportamento quale delitto tributario comporta sovente la risoluzione di controversie che possono essere legittimamente annoverate tra quelle di <particolare complessità>. Ciò vale, ad esempio, laddove si consideri che la non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e delle basi imponibili nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, può dar luogo ad una delle tre tipologie criminose costituenti il fulcro del nuovo impianto normativo in materia di reati tributari, ossia la “dichiarazione fraudolenta” (artt. 2 e 3), la “dichiarazione infedele” (art. 4) e la “omessa dichiarazione” (art. 5). E così, con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta, decidere di un costo se esso sia o meno inerente potrebbe divenire fatto determinante al fine di stabilire se possa essere qualificato elemento passivo fittizio e se dunque l'ipotesi di reato prefigurata sia stata o meno integrata. Parimenti, con riferimento agli artt. 3,4 e 5 del medesimo decreto legislativo, definire l'esatto ammontare dell'imposta evasa vale a stabilire se l'illecito sia da qualificarsi amministrativo ovvero penalmente rilevante, trattandosi di fattispecie per le quali il legislatore ha voluto introdurre delle soglie di punibilità, al fine di limitare le fattispecie ritenute penalmente rilevanti a quelle che abbiano una grave capacità lesiva del bene tutelato dall'ordinamento. Vale infine anche per ciò che concerne l'art. 11 d.lgs. 74/2000, ove si versi nell'ipotesi di alienazioni simulate, al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva: anche detto accertamento è questione tecnicamente complessa e sicuramente incidente sull'appuramento della verità processuale penale.

solo in dibattimento; non può avere ad oggetto qualunque controversia ma solo quelle di particolare complessità dalla cui risoluzione dipenda la decisione sull'esistenza del reato; non è incondizionata, ma al contrario è subordinata all'accertamento di una serie di requisiti, quali la pendenza del processo pregiudiziale davanti al giudice competente e l'assenza di limitazioni alla prova del diritto controverso; è disposta in attesa di una pronuncia, risolutiva della questione pregiudiziale, che non avrà autorità di cosa giudicata nel processo penale, ma valore di prova liberamente valutabile dal giudice.

Dando per scontato, per rapidità di esposizione, che ricorrano tutte le altre condizioni e gli altri presupposti richiesti dall'art. 479 c.p.p., occupiamoci soltanto dell'ultima condizione: l'inesistenza, nel giudizio civile o amministrativo, di **limitazioni di legge alla prova** della posizione soggettiva controversa.

## IL REGIME DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Si ripete, il diritto tributario non prevede, com'è noto, una specifica disciplina in materia. La normativa di riferimento è quindi quella contenuta nel codice civile ed è pertanto ad essa che occorre rifarsi sia per l'individuazione degli istituti probatori, sia per quanto riguarda la loro concreta applicazione. Tale rinvio fa salvi i casi in cui la stessa disciplina codicistica risulti derogata, per espressa previsione, dall'ordinamento tributario.

**La principale deroga è contenuta nell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. del 31 dicembre 1992, n.546: “Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”, sancendo così un divieto perentorio in merito all'ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario.**

La natura potestativa del rapporto di imposta e l'esigenza di speditezza fanno sì che il processo tributario si fondi essenzialmente su prove documentali, per cui **non sono ammessi il giuramento decisorio o suppletorio e la prova testimoniale.**

In tale ambito, l'articolo 7 del decreto legislativo 546/1992, recante disposizioni sui poteri delle Commissioni tributarie, ha attenuato la natura inquisitoria del processo tributario conferendo allo stesso un carattere prevalentemente dispositivo, per cui il giudice tributario ha ampio spazio ai fini istruttori e circa i limiti dei fatti dedotti dalle parti processuali. Pertanto, nel considerare il rito tributario fondamentalmente scritto e non orale nella cui dinamica il legislatore non ha ritenuto opportuno inserire la prova testimoniale, il divieto di tale istituto nel processo tributario è di fatto un divieto di carattere meramente processuale.

Una parte della dottrina è portata ad individuare le cause della assenza di una esplicita conforme previsione nella sfiducia del legislatore per le informazioni fornite da terzi. Per altra dottrina, l'esclusione della testimonianza sarebbe da imputare alla natura del processo e non a ragioni di sfiducia nei confronti delle dichiarazioni del terzo. E tra questa, c'è chi ritiene che tale esclusione risponda più semplicemente ad un obiettivo di speditezza del processo: l'ammissione della prova testimoniale renderebbe difficoltosa la decisione del giudice nella prima ed unica udienza. In proposito, peraltro, non è rintracciabile alcuna motivazione nella relazione al D.Lgs. n. 546/1992 con riguardo al contenuto del

citato articolo 7.

La questione è, tuttora, oggetto di discussione in quanto si ritiene che essa identifichi una possibile causa di limitazione del diritto di difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione, perché impedirebbe al contribuente di contrastare "ad armi pari" le pretese del Fisco il quale, invece, può fondare l'accertamento tributario sulle dichiarazioni fornite dai terzi in sede istruttoria.

La Corte Costituzionale investita della questione di legittimità dell'art. 7, con sentenza n.18 del 2000 ha asserito che tale divieto non contrasta con la Costituzione e in particolare con gli articoli 3,24 e 53<sup>(13)</sup>.

**Nondimeno, il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale.** Nella citata sentenza la Corte precisa, infatti, che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, dato che: *<<Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase*

---

<sup>13)</sup> Per quanto riguarda l'art. 3 Cost., che sancisce il principio di uguaglianza e, quindi, in ambito processuale, il principio della "parità delle armi", la Corte non lo ritiene violato, in quanto *"esso è formulato in termini generali ed astratti"*. La sentenza è basata sulla considerazione che non esiste un principio, costituzionalmente garantito, diretto a realizzare l'uniformità delle regole processuali in relazione alle differenti tipologie di processo contemplate 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 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, continua la Corte, non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.

*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".*

Specularmente il contribuente potrà, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Sul punto negli anni, si sono susseguite varie sentenze della Corte di cassazione (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), tutte volte ad attribuire tanto alle dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione, quanto a quelle portate in giudizio dal contribuente, il valore di meri elementi indiziari, inidonei da soli a costituire prova dei fatti rappresentati, ma in grado di concorrere con altri elementi a formare il convincimento del giudice.

Per converso, **il quadro probatorio proprio del giudizio penale**, rispondente al dovere che la sentenza sia pronunciata sulla scorta della materiale certezza della colpevolezza o dell'innocenza dell'imputato, **non comprende il regime e, soprattutto, il peso delle presunzioni**, che tanto spazio hanno invece nel procedimento amministrativo. In questo, perfino le presunzioni semplici, ex art. 2729 cod. civ., possono fondare adeguatamente la sentenza del giudice tributario<sup>(14)</sup>.

La conseguenza è che le sentenze pronunciate dal giudice tributario sulla scorta di tali presunzioni non potrebbero in alcun caso transitare come prove nel giudizio penale.

---

<sup>14</sup> Infatti, i criteri che possono essere sufficienti per formare la prova tributaria possono non esserlo in sede penale, essendo il processo penale informato a principi diversi. In particolare le presunzioni, non potranno essere automaticamente trasferite nel giudizio penale e avere di per se valore di prova, ma potranno costituire degli indizi e come tali essere valutati solo se troveranno oggettivo riscontro in ulteriori elementi di prova. Conformemente, si è ritenuto che il criterio dell'accertamento induttivo che la legge fiscale autorizza in presenza di irregolarità di natura formale, in sede penale non merita alcuna considerazione, integrando esso una "(...omissis...) presunzione di colpevolezza del tutto estranea alla cultura ed alla civiltà giuridica del processo penale".

Soltanto per il piacere della battuta, l'unica presunzione che ha pieno accesso nel procedimento penale è quella del comma 2° dell'art. 27 della costituzione: la non colpevolezza dell'imputato fino alla sentenza definitiva.

## LE POSSIBILI INTERFERENZE TRA I DUE PROCEDIMENTI

Si ripete: il legislatore ha scelto dunque di percorrere fino in fondo la strada della separazione e della autonomia degli accertamenti: nessuna sospensione, in attesa della definizione dell'altro giudizio; nessun vincolo derivante dalla decisione dell'altro processo. Tuttavia, la soluzione del parallelo ed indipendente sviluppo dei due procedimenti non elimina, anzi accentua, le possibili interferenze in tema di prove, di partecipazione dei soggetti e di contrasti di giudicati. E, pertanto, se il principio dei "vasi comunicanti" non pare applicabile, questo non significa aver escluso che un'efficacia possa esservi, sia pure a condizioni e limiti determinati, tra i due contenziosi.

A ben vedere, infatti, non troverebbe giustificazione **la disposizione dell'art. 21 del D.Lgs. 74/2000 che prevede la comunicazione dalla sede penale a quella tributaria della sentenza irrevocabile per disciplinare gli effetti sanzionatori**. Sembra, allora, che la sentenza penale irrevocabile possa esplicitare, sotto questo specifico riguardo, degli effetti nel processo tributario. E pertanto, pur in assenza delle condizioni previste dall'art. 654 c.p.p. non si può escludere che il giudice tributario possa, in modo del tutto legittimo, esaminare il contenuto delle prove acquisite nel processo penale, ricostruendo il fatto storico in base alle medesime circostanze già oggetto di esame da parte di quest'ultimo. E' possibile affermare che la sentenza penale non costituisce in sé prova dei fatti materiali controversi in essa ricostruiti ed accertati, ma configura comunque un documento rappresentativo dell'esistenza e del contenuto di determinate prove assunte in sede penale, dal quale il giudice tributario può trarre elementi di giudizio - sia pure non vincolanti- che debbono essere assoggettati al vaglio critico pieno ed autonomo rispetto all'interpretazione data nella decisione penale (anche mediante il riscontro ed il confronto con gli elementi di prova raccolti nel processo tributario), pur potendo ripercorrere lo stesso *iter* argomentativo e giungere alle medesime conclusioni.

In tal senso si pongono numerose sentenze della Corte di Cassazione <sup>(15)</sup>.

---

<sup>15)</sup> Si ricorda, in particolare, la sentenza del 18 gennaio 2008, n. 1014, nella quale è sottolineato come "... il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati

In conclusione, dottrina e giurisprudenza sembrano allora orientate ad ammettere, in via generale, che il giudice tributario possa utilizzare quale fonte del proprio convincimento le prove raccolte nel processo penale, purché per queste il vaglio critico sia particolarmente attento e incisivo.

**Sull'opposto versante**, l'autonomia dei due procedimenti, più volte ricordata, non esclude, tuttavia, l'eventuale incidenza del giudicato tributario sul processo penale. Affermare la separazione dei procedimenti non significa escludere che le risultanze della procedura amministrativa e del contenzioso tributario possano assumere una qualche valenza nel processo penale. Soprattutto nella fase delle indagini preliminari trovano ingresso e possono essere utilizzati gli elementi probatori raccolti. Gli elementi probatori provenienti dal processo tributario potranno trovare ingresso nel processo penale se ed in quanto prodotti da una parte come documenti, ai sensi dell'art. 234 c.p.p., e saranno valutati dal giudice penale, secondo i principi di valutazione della prova previsti dal codice di procedura penale. E ciò anche in applicazione della regola generale, per cui il giudice penale è sempre libero di valutare la prova proveniente *aliunde*, come ogni altra prova, non esistendo nel sistema prove legali. Si impone, per i risultati acquisiti nel processo tributario, una prudente attenzione.

---

*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.*

## ASTERISCHI AGGIUNTIVI

Pur nell'economia espositiva seguita, ritengo di dovere fare qualche rapido cenno ad alcune questioni a corredo non affrontate in precedenza.

- **La novità introdotta dall'art. 37, commi 24-26 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, il cd. Decreto Bersani, che ha modificato gli artt. 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972, introducendo il **raddoppio dei termini di accertamento**, sia ai fini delle imposte sul reddito sia ai fini Iva, in presenza di obbligo di denuncia. Se la ratio di tale disposizione è chiaramente esposta nella relazione al Decreto legge<sup>(16)</sup>, sono pure evidenti **le implicazioni procedurali e processuali** connesse al raddoppio dei termini in parola: queste si pongono nella zona critica dei rapporti tra processo penale e procedimento tributario. Emergono numerosi problemi interpretativi, teorici e pratici, di impatto critico sul principio del "doppio binario", per l'incertezza sui raccordi tra procedimento tributario ed esito del procedimento penale, soprattutto in caso di archiviazione o proscioglimento; per lo sfasamento tra il termine prescrizione di sei anni per i reati tributari e la decadenza raddoppiata del potere di accertamento che potenzialmente può estendersi sino a dieci anni nel caso dell'omissione della dichiarazione.**

D'altro canto, è nota la risposta data dal Giudice delle leggi con la sentenza del 20 luglio 2011, n. 247 in ordine ai molti profili di costituzionalità dubitati, anche alla luce dei principi espressi nello Statuto del Contribuente. La Corte ha ritenuto la normativa conforme al dettato costituzionale. Ed altrettanto note sono le critiche mosse dalla più parte della dottrina<sup>17</sup> a tale pronunciamento. Neppure si dimenticano i

---

<sup>16)</sup> 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".

<sup>17)</sup> Si è parlato di una **confusione della legge "incrementata" dalla Corte**. Per tutti vedi C.Glendi,

pronunciamenti di alcune commissioni tributarie<sup>(18)</sup> che hanno accolto l'eccezione dei ricorrenti circa l'illegittimità del raddoppio retroattivo dei termini.

Quel che si può aggiungere in questa sede è che con l'art. 2 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 è stata espunta la possibilità, dall'entrata in vigore di tale decreto, che il raddoppio operi qualora la denuncia da parte dei corpi dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini indicati negli articoli 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972.

- Il complesso tema del concorso nel nostro ordinamento di sanzioni penali e di sanzioni amministrative in ambito tributario, riguardato nel dovere dell'applicazione, sia in senso sostanziale che processuale, del principio *ne bis in idem* di ispirazione comunitaria (*che ha trovato nella sentenza CEDU Grande Stevens contro Italia del 4 marzo 2014 il pronunciamento capostipite*) porterebbe via troppo tempo, sia pure in una disamina per capitoli e che tenesse conto anche delle novelle introdotte dal decreto legislativo in attuazione della legge delega di riforma fiscale n.23/2014. Mi limito ad una segnalazione.

E' tema approfonditamente esaminato in una relazione del prof. Pasquale Russo al convegno della Società fra gli studiosi di diritto tributario tenutosi qui a Bologna il 16 ottobre scorso. In quel lavoro l'Autore traccia lo stato dell'arte nell'applicazione del divieto di comminare una doppia punizione allo stesso soggetto per il medesimo fatto ed, in particolare nel campo che ci occupa, della necessità di impedire il cumulo di una sanzione formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale per il reato previsto con riferimento allo stesso fatto concreto.

- Il tema dei "**costi da reato**" è stato già trattato ampiamente dal Presidente dott. Ennio Attilio Sepe.

---

Termine, in Enc. dir. XLIV, Milano, 1992. Questo studioso ha ricordato che tutta l'azione impositiva è regolata e limitata nel tempo e quindi vivamente condizionata da termini che sono predeterminati dalla legge, e la situazione di interesse legittimo alla giusta imposizione nella quale si trova il contribuente è variamente assoggettata a condizionamenti temporali in termini di decadenza, in ragione di fondamentali esigenze di certezza e di stabilizzazione del rapporto tributario.

<sup>18</sup>) La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con la sentenza 192/4/11 pubblicata il 29 luglio 2011; la Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro, con la sentenza n. 136/3/11 del 10 ottobre 2011; la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con sentenza n. 157 del 13 gennaio 2011.

- Il tema dell'utilizzo delle informazioni transfontaliere (lista Falciani) sarà oggetto della relazione del prof. Giangiacomo D'Angelo.

## **CONCLUSIONE**

Avvertivo all'inizio che la mia trattazione sarebbe stata inevitabilmente sommaria e che avrei trascurato di sviluppare, come sarebbe stato auspicabile, aspetti di rilievo del tema assegnatomi. Non diversamente, la mia conclusione.

Essa si unisce all'ampia ed autorevole dottrina che segnala le lacune e le incoerenze della riforma del diritto penale tributario ad opera del D.Lgs n.74/2000 e delle modifiche ed integrazioni successive. L'annosa questione, relativa al bilanciamento tra i due tradizionali ed opposti interessi generali dell'ordinamento, circa la speditezza dei processi e la coerenza dell'unità dell'accertamento giurisdizionale, non sembrano avere trovato la sistemazione che ci si attendeva dopo le prime due esperienze. Alcuni degli interrogativi che la disciplina previgente suscitava non hanno trovato adeguata risposta. E, soprattutto, rimangono gli inconvenienti di ordine processuale al cospetto del conflitto di giudicato nei due ambiti giurisdizionali.

Da alcuni studiosi è stata riproposta la soluzione radicale di portare ad unità i due percorsi giudiziari, cui applicare un *corpus* di magistrati in possesso di una specifica preparazione ed in condizione di dedicarsi a tempo pieno ad amministrare la giustizia tributaria, profittando anche della virtuosa tendenza deflativa registrata con riguardo al nuovo ed al vecchio contenzioso. Considero questa soluzione senz'altro meritevole di approfondimento, non dimenticando il contributo che ad essa potrà venire dal lavoro di uniformazione della normativa in sede comunitaria.

***Maria Silvia Giorgi***