

Rapporti tra processo penale e processo tributario

Relazione al seminario di aggiornamento per i magistrati tributari di Puglia e Basilicata organizzato dal
Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Matera – 13 maggio 2016

1. ***Excursus storico.*** La tematica dei rapporti intercorrenti tra procedimento penale e processo tributario origina dall'introduzione di fattispecie penali in materia fiscale, la qual cosa, come noto, avvenne con la legge n.4 del 1929. È da quando l'obbligazione tributaria divenne di interesse non solo per il ramo dell'ordinamento che si caratterizza per tale specifico oggetto di disciplina ma anche per il sistema penale che il tema dei rapporti tra tali settori venne a porsi. Come noto, il Legislatore del 1929 risolse tale questione con la c.d. pregiudiziale tributaria (art. 21 comma 4 della legge 7 gennaio 1929 n. 424), che subordinava l'esercizio dell'azione penale alla conclusione del procedimento amministrativo di accertamento ed anche all'eventuale giudicato formatosi nel processo tributario. La pregiudiziale si concretizzava nell'obbligo dell'autorità giudiziaria di sospendere l'azione penale fintanto che dagli uffici finanziari non fosse giunta comunicazione che l'avviso di accertamento non poteva essere più impugnato a causa dell'inutile decorso del termine per proporre ricorso ovvero a seguito di una decisione definitiva della Commissione Tributaria. Pertanto, l'inizio dell'azione penale era da un lato subordinato alla conclusione dell'attività di accertamento e dall'altro dipendeva dall'esito del contenzioso tributario

Il generale principio di unità della giurisdizione, cui all'epoca si annetteva grande importanza, nonché esigenze di ordine pratico connesse all'estrema complessità della materia tributaria, rendevano ragione di un assetto normativo che precludeva al giudice penale di ri-mettere in discussione un elemento già accertato e valutato dal giudice tributario. L'esito dell'accertamento divenuto definitivo faceva stato per il giudice penale che non poteva distanziarsi dalle valutazioni dell'AF ma poteva procedere solamente alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo.

Il predetto sistema era tuttavia sospettato d'illegittimità costituzionale da parte di alcuni (in virtù dell'art.101 Cost. che assoggetta il giudice soltanto alla legge) e risultava d'ostacolo all'efficacia della repressione penale stante le lungaggini del rito tributario.

Si perviene così alla *svolta* rappresentata dal DL 10 luglio 1982 n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n. 516, che pone il principio del cosiddetto «doppio binario»: era stabilita

l'indipendenza tra giudizio penale e tributario non era consentita la sospensione del processo in attesa di definizione delle questioni tributarie o penali. Ciò comportò una tendenziale autonomia dei due procedimenti, con una sola importante eccezione: l'art. 12 della l.516 del 1982 statuiva che la sentenza penale irrevocabile avesse efficacia vincolante nel processo tributario limitatamente ai *fatti materiali* oggetto del giudizio. L'art. 12 l.516/1982 costituiva allora una parziale deroga al sistema del c.d. doppio binario.

Lo scenario mutava nuovamente con il c.p.p. del 1988, il c.d. codice Vassalli-Pisapia, il cui art. 654 (*nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, 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 soggettiva controversa*) fu interpretato nel senso che avesse determinato un'abrogazione implicita dell'art. 12 della l.516/82. Infatti, la sia pur limitata (rispetto al previgente c.p.p. Rocco) efficacia vincolante della sentenza penale irrevocabile nei giudizi civili od amministrativi prevista dall'art.654 c.p.p. si ritenne non operante rispetto al processo tributario giacché in esso sussistono limitazioni alla prova (come il divieto di testimonianza e le presunzioni semplici che lo caratterizzano), ed il medesimo art.654 statuisce che in tali casi non vi è alcuna efficacia vincolante della sentenza definitiva in ambito extrapenale¹.

Detta conclusione si deve ritenere oggi ribadita pure alla luce dell'art. 2 del d.lgs. 74 del 2000 (*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*). Dal fatto che il processo tributario non deve essere sospeso in attesa della definizione del processo penale si desume che l'esito di quest'ultimo non vincola il primo.

Si perviene così al regime attuale della separazione dei due sistemi processuali.

Peraltro detta separazione non è assoluta e conosce vari temperamenti, il più importante dei quali è costituito dalla c.d. circolazione della prova, ossia dal fatto che le informazioni raccolte

¹ In tal senso cfr. Cass. sent.7403/1995 e Cass. sent. 10792/94. Tali decisioni furono ricevute criticamente da una parte della dottrina, la quale osservò che il carattere speciale dell'art.12 l.516 del 1982 impediva che esso potesse esser tacitamente abrogato da una legge generale successiva quale l'art.654 c.p.p. In tal senso, nonché pure per un'analitica disamina delle varie posizioni sul punto, cfr. A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in Riv. Dir. Trib, 1996, p.31 e s.

in uno dei due sistemi processuali possono essere ben spese nell'altro ed essere poste a fondamento delle decisioni che ivi si formano. E ciò in ragione della circostanza per cui gli atti che si formano in uno dei due sistemi processali e gli elementi di prova che essi veicolano assumono la veste di documenti, una volta esaminati sotto la lente prospettiva dell'altro rito processuale.

Oltre a detta circolazione delle prove, che è bidirezionale e cui saranno dedicati i prossimi due paragrafi, merita sin d'ora di essere sottolineato che una forma di raccordo fu prevista dal Legislatore del 2000 per evitare che, al proscioglimento in sede penale per assenza del peculiare elemento soggettivo (il dolo di evasione) che caratterizza i delitti di cui al d. lgs.74 del 2000, non facesse seguito neppure l'applicazione della sanzione amministrativa, la quale può fondarsi, come noto, anche sulla mera negligenza. Così l'art.21 d. lgs.74 del 2000 statuisce che: *"1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. 2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula 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; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi?"*.

Un'ulteriore recente ipotesi di *flessibilizzazione* delle separazione tra i due sistemi processuali è costituita dall'art.8 DL 16 del 2012, che ha novellato il comma 4-bis dell'art.14 della l.537 del 1993 nel senso che *"non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi?"*. Profonde interferenze tra il penale e il tributario si registrano: l'indeducibilità dei costi

da delitto non colposo discende dall'atto genetico del processo penale, cioè l'esercizio dell'azione penale; dalla sentenza assolutoria definitiva discende un obbligo di rimborso.

Nel precetto legislativo in esame vi è chi ha intravisto un segno di profonda crisi della reciproca separazione processuale tra il penale e il tributario², nel senso che fino a quando i due ambiti (amministrativo e penale) avevano ad oggetto profili differenti (l'accertamento del tributo evaso da parte del diritto tributario e le condotte cosiddette prodromiche all'evasione da parte del diritto penal-tributario disegnato dalla l.516 del 1982), l'affermata separatezza non incontrava, alcuna controindicazione concettuale. Una volta che, col il passaggio dalla l.516 del 1982 al d. lgs.74 del 2000, si è focalizzata la disciplina criminale sul *fatto evasivo*, il mantenimento anodino di un radicale regime di *doppio binario* (con il rischio di divergenza quanto agli esiti delle procedure) diviene portatore di un'intrinseca criticità³.

2. L'utilizzo presso il Giudice penale delle informazioni raccolte nel procedimento e nel processo tributario. Abbiamo sopra evidenziato che il principio della separazione tra i due sistemi processuali non significa che i dati raccolti in uno di essi non siano spendibili ed utilizzabili nell'altro ramo dell'ordinamento. Ciò, peraltro, non può significare che nel processo *ad quem* siano *sic et simpliciter* trasponibili i criteri e gli standard probatori del sistema processuale *a quo*. Se così fosse, infatti, assisteremmo alla reintroduzione, sotto mentite spoglie, di un che di molto simile ad una pregiudiziale tributaria o penale. Inoltre, con precipuo riferimento al Giudice penale, assisteremmo ad una flessibilizzazione del canone probatorio del “*al di là ogni ragionevole dubbio*”, proprio del sistema penale, in favore dei più laschi canoni dimostrativi del diritto tributario.

Applicando detti principi all'utilizzo presso l'AG penale delle informazioni raccolte in sede tributaria, ne deriva agevolmente la conclusione che le presunzioni tributarie non possono essere utilizzate, in modo automatico, in sede penale. *Il Giudice penale può sì utilizzare il dato acquisito nel procedimento o nel processo tributario, ma non può limitarsi al rinvio agli schemi presuntivi o ai criteri probatori propri del sistema tributario per fondare le sue conclusioni.* In tal senso è la posizione assolutamente dominante presso la giurisprudenza di legittimità.

² Cfr. DI SIENA, *Rapporti tra processo tributario e procedimento penale*, in AA.VV., *Il libro dell'anno del diritto (2013)*, Roma, 2013, reperibile anche in http://www.treccani.it/enciclopedia/rapporti-tra-processo-tributario-e-procedimento-penale_%28Il_Libro_dell'anno_del_Diritto%29/

³ Così DI SIENA, *op. cit.*

E in un tale orizzonte concettuale si rinvencono decisioni che a chiare lettere affermano che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere *valore indiziario*, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato fiscale, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad altri elementi di riscontro che diano certezza in relazione all'esistenza della condotta criminosa. Questo è un ormai consolidato principio di diritto, ribadito ad es. dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 30890/2015.

Similmente ci si è pronunciati con la recente sentenza n. 6823 del 17 febbraio 2015. In tal caso la Suprema Corte era chiamata a pronunciarsi in ordine alla legittimità di una contestazione penale per *omessa dichiarazione* ex art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in cui il superamento della soglia relativa all'imposta evasa derivava dalla quantificazione presuntiva operata nel PvC della GdF. La Cassazione accoglieva il motivo di ricorso proposto dal contribuente ritenendo che i giudici di merito non avessero correttamente verificato l'ammontare dell'imposta evasa e il relativo superamento della soglia di punibilità.

Il Giudice di legittimità rilevava che la Corte territoriale aveva quantificato *“l'evasione in maniera presuntiva, facendo proprie le risultanze dell'accertamento tributario che, com'è noto, è strutturato su parametri del tutto lontani e diversi rispetto al sistema probatorio penale”*, ponendo a carico dell'indagato *“l'onere di dimostrare il fatto negativo del non superamento della soglia di evasione”*. La Corte di Cassazione rilevava che l'accertamento presuntivo, ammesso in sede tributaria, non può trovare ingresso in sede penale in quanto il giudice è tenuto a verificare la sussistenza della violazione a mezzo di specifiche indagini che possano far luce sulla fondatezza o meno della tesi accusatoria.

Breve: secondo la Cassazione il giudice penale può ben ricorrere agli accertamenti della GdF o dell'AF ma non può appiattirsi unicamente su questi elementi che, per assurgere a prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova o in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti.

Parzialmente diverse le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza di legittimità in punto di misure cautelari reali. Se le presunzioni tributarie non sono da sé sole valide per fondare una condanna, avendo il valore di meri indizi bisognosi di completamento per raggiungere lo *standard* probatorio dell'*al di là ogni ragionevole dubbio*, così non è per il sequestro. Sembra questa, ormai, la posizione consolidata nella giurisprudenza di legittimità in merito all'utilizzo di presunzioni fiscali in ambito penale tributario: le presunzioni legali vigenti in campo fiscale, pur

non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati tributari, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus* del reato, cioè la mera probabilità di effettiva consumazione dell'illecito secondo la prospettazione della pubblica accusa, sulla base dell'indicazione di dati fattuali che si configurino coerenti con l'ipotesi criminosa.

Dinanzi ad un accertamento tributario fondato anche solo su mere presunzioni, può ben essere disposto il sequestro preventivo per equivalente in attesa dell'esito del procedimento penale.

Si moltiplicano così le decisioni in cui si afferma che le presunzioni tributarie possono giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale (Cassazione, sentenza n. 26746/2015).

Già in precedenza, con sentenza 23 gennaio-13 febbraio 2013, n. 7078, la III sezione penale aveva affermato l'utilizzabilità delle presunzioni tributarie per l'adozione di una misura cautelare reale (sequestro preventivo), qualificando la presunzione tributaria (nella specie, quella di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973) in termini di elemento di natura indiziaria.

In tale ordine di idee, la Corte di Cassazione ha recentemente ritenuto legittimo il sequestro di beni in un caso in cui il reato contestato derivava esclusivamente da una presunzione tributaria (sentenza n. 5733/2016). I giudici di legittimità hanno motivato precisando che l'accertamento cautelare ha carattere sommario e pertanto anche mere presunzioni possono essere un valido indizio per giustificare la misura.

3. *L'utilizzo presso il Giudice tributario delle informazioni raccolte nel procedimento e nel processo penale.* Il combinato disposto dell'art.654 c.p.p. e dell'art.20 d. lgs.74 del 2000 rende chiaro che il giudicato penale non ha efficacia vincolante per l'AG tributaria neppure in punto di ricostruzione dei fatti accertati in sede penale. Le limitazioni probatorie vigenti in sede tributaria ostano infatti a riconoscere tale efficacia extrapenale⁴, il che però non significa che

⁴ Oltre le già ricordate Cass. sent.7403/1995 e Cass. sent. 10792/94, in tal senso, dopo l'emanazione del d.lgs.74 del 2000, il cui art.20 ha eliminato ogni dubbio residuo sulla (inesistente) vincolatività del giudicato penale in sede processual-tributaria, v. Cass. sent.8129 del 2012 e Cass. sent.9109 del 2002. Da tale ultima pronunzia si trae tale chiarissimo (e assai persuasivo) passo: "*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*

non vi sia una *circolazione dell'informazione* tra i due sistemi processuali. Tra i due riti non si è creata, infatti, alcuna paratia stagna, e ciò che è stato raccolto nel procedimento e nel processo penale può ben essere speso in quello tributario. Non si vede ragione, infatti, per negare agli atti formati nel procedimento e nel processo penale la natura di documenti utilizzabili in sede processual-tributaria ai sensi degli artt.24, 32 e 58 d. lgs.546 del 1992.

Se, alla luce delle novità introdotte dal d. lgs.74 del 2000, bisogna riconoscere che il giudicato penale non ha nessuna autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario e che il giudice fiscale 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, si deve peraltro ritenere che questi possa (e, se ritualmente prodotte nel processo tributario, debba) esaminare il contenuto delle prove acquisite nel procedimento e nel processo penale, ricostruendo il fatto storico in virtù delle medesime circostanze già oggetto di esame da parte del giudice penale, purché *venga posto in essere un distinto procedimento valutativo degli elementi probatori stessi secondo le regole vigenti in campo tributario*⁵.

La sentenza penale, ma più in generale gli atti del procedimento penale, costituiscono infatti – nella prospettiva del giudice tributario - documenti acquisibili ex artt.24, 32 e 58 d. lgs.546 del 1992.

Se tali dati e le informazioni in essi veicolati sono acquisibili ed utilizzabili nel processo tributario, ma senza che ne discendano automatismi probatori, ne consegue che la loro qualificazione – sotto il profilo delle teoria generale del processo – è quella degli *indizi* o degli *elementi di prova*⁶.

Il giudice tributario, pertanto, non può limitarsi a richiamare il semplice dispositivo della sentenza, ma deve prendere in considerazione gli elementi da essa desumibili per procedere ad una propria ricostruzione dei fatti, dando conto della consistenza degli elementi di prova e delle ragioni del proprio convincimento. Ne discende quindi che l'AG fiscale non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva, 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, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare”.

⁵ Cfr., ex plurimis, Cass. sent.6918 del 2013.

⁶ Cfr., tra i tanti, CHINDEMI, *Rapporti tra processo tributario e processo penale*, p.2, in http://www.giustizia-tributaria.it/index.php?option=com_k2&view=item&task=download&id=552_b6a8e6e8e69a23ea5d4a7d802cf9f9c2&Itemid=604

materiale probatorio agli atti, deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio⁷.

E, del resto, a parità di materiale probatorio, se gli schemi presuntivi e i criteri probatori propri del sistema tributario, non raggiungendo il garantisticamente elevato *standard* dell'*oltre ogni ragionevole dubbio* vigente in *criminalibus*, possono non fondare una declaratoria di penale responsabilità, essi invece possono ben risultare del tutto adeguati a sorreggere una sentenza erariale che riconosca esservi evasione fiscale. E così l'imputato può esser al contempo assolto in sede penale, pure con formula piena, e vedersi rigettato in sede tributaria – qualora vi siano indizi sufficienti per i parametri probatori vigenti in tale tipologia di giudizio - il suo ricorso avverso gli atti di accertamento o impositivi relativi alla medesima situazione considerata nel processo penale⁸.

Vi è di più: pur senza arrivare a rieditare sotto mentite spoglie la teorica del carattere vincolante delle sentenze penali, vi è da rilevare che una qualificata *forza persuasiva* è attribuita - dalla giurisprudenza di legittimità – alle sentenze di pena concordata tra le parti ex art.444 c.p.p.

Si è tal proposito giunti a riconoscere che, in caso di sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen. (cosiddetto patteggiamento), essa 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'accertamento⁹. Anzi la sentenza penale di patteggiamento - pur non implicando un accertamento capace di

⁷ E per tal via può ben pervenirsi a conclusioni opposte a quelle del giudice penale. Si veda, a tal proposito, Cass. 27/09/2011 n. 19786, con cui il giudice di legittimità ha riconosciuto la correttezza dell'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.

⁸ Cfr. Cass. 6 ottobre 2010 n.20740. Similmente, Cass. 18.5.2007 n.11599; Cass. n.10945 del 2005 hanno cura di precisare che il provvedimento di archiviazione non impedisce che la situazione di fatto in esso presa in considerazione possa esser ritenuta rilevante dal giudice tributario.

⁹ Così Cass. n.24857 del 3.12.2010, che ha cassato con rinvio una decisione della CTR che aveva reputato irrilevante il patteggiamento raggiunto in sede penale.

fare stato nel giudizio tributario - contiene pur sempre una ipotesi di responsabilità di cui la Commissione tributaria non può escludere il rilievo senza adeguatamente motivare¹⁰.

Quindi il giudice tributario, 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 ammissione¹¹.

Come si vede, nell'eventualità di un patteggiamento penale, si è in presenza di quello che potrebbe essere definito un *onere di motivazione rafforzata* in capo al giudice tributario che intenda discostarsi da tale pronuncia per giungere all'annullamento del pedissequo provvedimento dell'AG o dell'Agente della Riscossione.

Come sopra accennato, non solo le sentenze, ma tutti gli atti di un procedimento penale (categoria della quale il processo penale è una *species*) possono essere letti, ex artt.24, 32 e 58 d. lgs.546 del 1992, come documenti potenzialmente rilevanti in un processo tributario. E così si riconosce che nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale e pure nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di giudicato, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione - secondo la regole della distribuzione dell'onere della prova proprie del giudizio tributario - degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva. *E ciò pure se trattasi di atti inutilizzabili in sede penale per un qualche tipo di illegittimità che ha caratterizzato la loro formazione od acquisizione*¹². In questa prospettiva si è ritenuto che 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 irrivalentemente acquisita è norma peculiare del procedimento penale non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico¹³. Si è altresì precisato che per il procedimento tributario non sussiste la previsione di inutilizzabilità degli elementi acquisiti in sede di verifica, in assenza di

¹⁰ Cfr. Cass. sez. VI, ordinanza n.26263 del 6.12.2011.

¹¹ Così CHINDEMI, *op. cit.*, p.5.

¹² Sul tema, in generale, v. SEPE, *L'inutilizzabilità delle prove irrivalentemente acquisite e la valenza degli elementi emersi in sede penale*, in *Il Fisco*, 2009, 63.

¹³ In tal senso v. Cass. sent.85 del 20.1.2010.

autorizzazione dell'autorità giudiziaria, in quanto l'autorizzazione dell'AG 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 fiscali¹⁴.

Similmente ci si è pronunziati per l'utilizzabilità in sede tributaria delle prove inutilizzabili in sede penale poiché raccolte difetto di contraddittorio¹⁵.

Del pari si è ritenuto che anche le intercettazioni siano utilizzabili nel processo tributario pure 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. Si è osservato infatti che tali limiti di utilizzo si riferiscono esclusivamente ad altri procedimenti penali e non possono essere estesi al processo tributario, che è un sistema munito di regole proprie¹⁶.

Questo consolidato orientamento giurisprudenziale è stato oggetto di riserve critiche da parte di qualche voce in letteratura¹⁷, ma esso deve ritenersi complessivamente in linea col principio di separazione (ma al contempo di circolazione dell'informazione) tra i diversi riti processuali che da qualche decennio informa ormai il nostro ordinamento. Se i sistemi processuali, e dunque i regimi probatori, sono autonomi, sarebbe un autentico *non sense* estendere al rito tributario i limiti propri del diritto processuale penale. Certe limitazioni, preclusioni, coefficienti elevati di garanzie, sono una peculiarità del rito penale perché riflettono i bilanciamenti tra valori contrapposti (difesa sociale *versus* libertà personale; segretezza delle investigazioni *versus* diffusione dell'informazione presso tutte le agenzie repressive) propri solo e soltanto del diritto criminale. Al di fuori di esso, detti bilanciamenti non hanno più ragion d'essere, e allora non avrebbe senso trasporre

¹⁴ Sempre Cass. sent.85 del 20.1.2010.

¹⁵ In tal senso si veda Cass. 12.11.2010, n.22984, in *Foro it.*, 2011, I, 2442.

¹⁶ Così Cass. 23.2.2010, n.4306, in *Corr. Trib.*, 2010, p.1202.

¹⁷ Cfr. F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib.*, n.2/2015, p.324 e s., che vi ravvisa una violazione del canone costituzionale del giusto processo.

limitazioni probatorie, nate e ragionevoli *in criminalibus*, ad altri settori dell'ordinamento. Se operassimo in tal modo, tradiremmo l'avvenuta separazione tra i riti processuali nonché l'autonomia del tributario dalla logica del penale, che della predetta separazione è il primogenitore. Il sistema tributario ha altri criteri di ammissione e valutazione delle prove rispetto al diritto penale, ed è a tali parametri propri del diritto processuale tributario che dovremo rifarci per valutare la sorte fiscale delle prove (se del caso illegittimamente) formatesi in sede penale.

Enrico Giacomo Infante
Giudice CTP Napoli
Sost. Proc. Foggia