

LE RISULTANZE DEL PROCESSO PENALE  
ED I LORO EFFETTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Introduzione. 2. Il ruolo degli artt. 13 e 14 del D.L.vo n. 74/2000. 3. L'orientamento della giurisprudenza tributaria. 4. Segue. 5. Il "raddoppio dei termini". 6. I "costi da reato". 7. Conclusioni.

**1. Introduzione.**

La rilevanza delle risultanze penali in ambito tributario si inquadra nel più ampio contesto del rapporto fra il procedimento di accertamento ed il giudizio tributario, da un lato, ed il processo penale avente ad oggetto i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dall'altro. Rapporto che ha assunto, negli ultimi tempi, sempre maggior rilievo e rinnovato interesse, anche in ragione di alcune innovazioni legislative.

In particolare, l'inasprimento delle fattispecie di tali reati, l'attenzione sempre più marcata degli Organi giurisdizionali per detti illeciti, la più spiccata riprovazione collettiva nei riguardi dei fenomeni evasivi ed elusivi, la nuova disciplina dei cd. "costi da reato", la prospettata revisione del sistema sanzionatorio penale tributario unitamente alla riforma del cd. "raddoppio dei termini"<sup>1</sup> e, soprattutto, l'indirizzo giurisprudenziale volto a consentire la "trasmigrazione" tanto delle prove penali nel contesto tributario quanto degli esiti del procedimento e del giudizio tributario in sede penale evidenziano quanto sia delicato e, al contempo, decisivo siffatto rapporto.

E' noto, in proposito, che l'art. 20 del D.L.vo n. 74\2000 pone la regola - detta del "doppio binario" - per cui il procedimento di accertamento ed il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti. E, sull'altro versante, dagli artt. 3 e 479 c.p.p. si ritrae che il processo penale non può sospendersi in attesa della definizione di quello tributario, in considerazione anzitutto delle limitazioni probatorie in quest'ultimo esistenti.

Non esiste, quindi, alcun rapporto di pregiudizialità fra il processo penale e quello tributario.

Ciascuno di essi è autonomo in ragione delle diverse regole che conducono all'accertamento dell'illecito tributario rispetto a quello penale<sup>2</sup>.

Per la precisione, mentre la responsabilità per un illecito tributario può accertarsi anche

---

<sup>1</sup> V. art. 8 della cd. "delega fiscale" di recente licenziata dal Parlamento (L. n. 23\2014).

<sup>2</sup> Per un'efficace e condivisibile sintesi dell'argomento, v. P. CORSO, *La trasmigrazione delle regole probatorie non è consentita*, in *Corr. trib.*, 2009, pp. 744 e ss..

facendo leva sulle presunzioni legali che ne caratterizzano il relativo procedimento di accertamento, la commissione di un reato può affermarsi solo sulla scorta di prove (documenti, testimonianze, consulenze tecniche, etc.), acquisite nel corso dell'istruttoria dibattimentale ed inserite nel relativo fascicolo, e pure in via indiziaria, purché gli elementi presuntivi siano caratterizzati da gravità, precisione e concordanza e, nell'autonoma valutazione compiuta dal Giudice, ritenuti idonei a ravvisare detta responsabilità<sup>3</sup>.

Il fondamento del “*doppio binario*” va, dunque, riscontrato nella diversità delle regole sottese all'accertamento dell'illecito tributario rispetto a quello penale.

## **2. Il ruolo degli artt. 13 e 14 del D.L.vo n. 74/2000.**

Prima di esaminare l'impatto delle risultanze del processo penale nel giudizio tributario, vale la pena fare cenno agli artt. 13 e 14 del D.L.vo n. 74/2000, stante il rilievo sistematico che essi assumono.

E' inevitabile che procedimenti amministrativi e giurisdizionali vertenti sui medesimi fatti storici, ancorché il relativo accertamento faccia leva su differenti precetti ed apparati istruttori e siano pertanto autonomi, conoscano momenti di interrelazione.

Il più rilevante “*raccordo*” fra il processo penale e il giudizio e il procedimento di accertamento tributario è, per l'appunto, costituito dagli artt. 13 e 14 cit..

Secondo l'art. 13, comma 1 cit., l'imputato può fruire di una circostanza attenuante ad effetto speciale ed evitare le pene accessorie contemplate dall'art. 12 dello stesso D.L.vo n. 74 quando “*i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie*”. Ai sensi del successivo comma 2 dell'art. 13 cit., “*a tal fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1*”. Inoltre, stando al seguente comma 2 bis, per i reati tributari successivi al 17 settembre 2011, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (cd. “*patteggiamento*”) può essere richiesta solo qualora ricorra la circostanza attenuante disciplinata dai commi 1 e 2 dell'art. 13 cit..

Perseguendo la medesima finalità, l'art. 14 cit. stabilisce che, se i debiti tributari risultano estinti per prescrizione o decadenza, l'imputato può chiedere di essere ammesso a pagare, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, una somma “*a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata*”. Qualora il

---

<sup>3</sup> In senso conforme, cfr. E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, pp. 379 e ss..

versamento venga compiuto nel termine indicato dal Giudice, la pena è ridotta fino alla metà<sup>4</sup> e non vengono irrogate le pene accessorie ex art. 12 del D.L.vo n. 74.

Le norme appena passate in rassegna sono espressione della funzione, per così dire, “*servente*” della sanzione e del processo penale rispetto al procedimento di accertamento tributario.

La rilevanza penale della violazione delle norme tributarie induce il trasgressore a definire la pretesa fiscale onde poterne conseguire un beneficio, appunto, in sede penale.

Quel che conta, anche a scapito del principio di “*specialità*” sancito dall’art. 19, comma 1 del D.L.vo n. 74, è l’assolvimento del debito tributario, sia a titolo d’imposta e d’interessi che di sanzione<sup>5</sup>. Ed i commi 2 e 2 *bis* dell’art. 13 cit., in tema rispettivamente di necessario pagamento delle sanzioni e di “*patteggiamento*”, ne rappresentano la più eloquente conferma.

### 3. L’orientamento della giurisprudenza tributaria.

L’orientamento della giurisprudenza in ordine alla rilevanza assunta nel processo tributario dalla sentenza penale e dalle prove raccolte nel relativo giudizio<sup>6</sup> è ispirato da ragioni analoghe al fine che anima gli artt. 13 e 14 del D.L.vo n. 74/2000.

Tale indirizzo infrange, anzitutto, l’ideale rigidità del sistema basato sul criterio del “*doppio binario*”.

Difatti, dall’autonomia dei procedimenti dovrebbe discendere, in linea di principio, la reciproca irrilevanza dei relativi esiti nonché degli elementi fattuali e delle prove acquisiti in ciascun contesto<sup>7</sup>.

Sennonché, da tempo la giurisprudenza tributaria (ma in termini analoghi si esprime pure

---

<sup>4</sup> E’ difficile giustificare la ragione per cui, nel caso contemplato dall’art. 14 cit., la riduzione della pena sia ancora pari alla metà, dopo che quella contemplata dal precedente art. 13 è stata fissata nella misura di un terzo con il D.L. n. 138/2011 convertito nella L. n. 148/2011. Si tratta, con ogni probabilità, di una svista del legislatore del 2011, che non è intervenuto modificando sul punto anche l’art. 14.

<sup>5</sup> La recente presa di posizione della Corte di Appello di Milano, sezione III, con la sentenza n. 6405 del 29 ottobre 2013, quando ha escluso l’illegittimità costituzionale dell’art. 13 cit. per il fatto che il debito tributario può essere assolto anche da un terzo, ribadisce quanto rilevi l’estinzione della pretesa fiscale. In specie, la Corte di Appello di Milano ha ritenuto infondata la prospettata incostituzionalità di tale norma per il fatto che consentirebbe ai soli soggetti che abbiano conservato il ruolo di amministratori e/o rappresentanti del soggetto cui è imputabile l’illecito tributario di poter efficacemente estinguere il debito fiscale e di poter così beneficiare dell’attenuante. Ciò, secondo i Giudici milanesi, perché l’art. 13 cit. “*non esige che il pagamento del debito tributario avvenga ad opera dell’obbligato, consentendo, invece, che l’adempimento possa essere effettuato anche da terzi (o, meglio, da persone diverse dal formale soggetto passivo della pretesa tributaria); la norma pretende, infatti, l’oggettivo pagamento del tributo, senza riferirlo alla condotta del soggetto; unico limite è lo sbarramento temporale dell’adempimento, che deve comunque intervenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado*”.

<sup>6</sup> Sull’utilizzabilità delle prove penali in sede tributaria, v., in particolare, le considerazioni critiche di P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, pp. 213 e ss..

<sup>7</sup> In questo senso, v. E. MARELLO, *Raddoppio dei termini per l’accertamento e crisi del “doppio binario”*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, p. 95 e I. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, *ivi*, 2012, I, p. 576.

quella penale) nega siffatta irrilevanza (e, come sempre fra poco evidenzieremo, anche il legislatore si è comportato nello stesso modo allorché ha autorizzato l'acquisizione delle prove penali da parte dell'Amministrazione finanziaria e, più di recente, ha concepito i regimi del "raddoppio dei termini" e dei "costi da reato").

Per quanto concerne, in specie, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata all'esito del dibattimento, è indubbio che essa - alla luce dell'art. 654 c.p.p. - non ha valore di giudicato (con riguardo all'accertamento dei fatti materiali che siano stati oggetto del processo penale e siano stati rilevanti ai fini della relativa decisione) poiché la legge processuale tributaria pone "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa"<sup>8</sup>.

Inoltre, ogni volta che l'Amministrazione finanziaria non si costituisca parte civile nel processo penale, v'è un'ulteriore motivo - sempre in forza dell'art. 654 cit. - perché detta efficacia di giudicato non si ravvisi<sup>9</sup>.

Tuttavia, la giurisprudenza afferma che detta sentenza "può essere presa in considerazione dal Giudice tributario come possibile fonte di prova"<sup>10</sup>.

Non solo, il Giudice tributario non può sottrarsi dall'apprezzare la sentenza penale onde motivare adeguatamente la propria pronuncia<sup>11</sup>.

Significa che la sentenza penale irrevocabile non ha valore probatorio in quanto tale, ossia come giudizio espresso dal Giudice penale sui fatti rilevanti anche nel processo tributario. Essa ha valore probatorio come documento che attesta l'esistenza di prove raccolte nel giudizio penale<sup>12</sup>, che - stando al consolidato convincimento espresso dalla giurisprudenza - dovranno essere sottoposte dal Giudice tributario "ad una propria ed autonoma valutazione"<sup>13</sup>.

Perciò, attraverso la sentenza penale, fanno ingresso nel processo tributario prove

---

<sup>8</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12022; Cass., sez. trib., 23 marzo 2011, n. 6624; Cass., sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786; Cass., sez. trib., 23 maggio 2012, n. 8129; Cass., sez. trib., 27 marzo 2013, n. 4924. In dottrina, nello stesso senso, v. G. FRANSONI, *L'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 217.

<sup>9</sup> In termini, cfr. Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12022.

<sup>10</sup> V. Cass., sez. trib., 2 dicembre 2008, n. 28564, che ribadisce un consolidato orientamento interpretativo.

<sup>11</sup> V. Cass., sez. trib., 23 maggio 2012, n. 8129, secondo cui "il Giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (nello stesso senso, cfr. anche Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953; Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8488; Cass., sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13503; Cass., sez. trib., 14 maggio 2010, n. 11785; Cass., sez. trib., 23 marzo 2011, n. 6624; Cass., sez. trib., 30 novembre 2012 n. 21442).

<sup>12</sup> Analogamente, cfr. D. GUIDI, *Brevi note sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, pp. 827 e ss..

<sup>13</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6918, che conferma un indirizzo varie volte affermato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

acquisite in un giudizio distinto (quello penale, appunto) e diverse da quelle ammesse dinanzi alle Commissioni Tributarie: si pensi, essenzialmente, alle testimonianze.

Per l'esattezza, la prova testimoniale acquisita in sede penale viene considerata alla stregua di un indizio, ossia di un argomento istruttorio che, unitamente ad altri, è idoneo a fondare il convincimento del Giudice tributario circa l'esistenza o meno delle circostanze rilevanti ai fini dell'assunzione della propria decisione<sup>14</sup>.

Anche le intercettazioni acquisite in ambito penale sono utilizzabili nel processo tributario. Pure ad esse la giurisprudenza assegna valore indiziario, potendo quindi concorrere con altri mezzi di prova a supportare la statuizione richiesta alle Commissioni Tributarie<sup>15</sup>.

Parimenti, le dichiarazioni eventualmente rese (anche *contra se*) dall'imputato sono utilizzabili in ambito tributario e sono liberamente valutabili dal Giudice<sup>16</sup>. In particolare, alla confessione resa in sede penale va riconosciuta efficacia di prova diretta<sup>17</sup> dei fatti in essa rappresentati, analogamente a quanto avviene per la confessione stragiudiziale pronunciata dal contribuente prima e/o fuori dal giudizio tributario.

Puntuale attenzione merita, poi, la sentenza di "*patteggiamento*".

Stando all'orientamento prevalente e più recente, essa costituiva "*indiscutibile elemento di prova*" per il Giudice tributario, "*utilizzabile, anche in via esclusiva per la formazione del proprio convincimento ... dovendosi altrimenti spiegare le ragioni per le quali l'imputato abbia ammesso una sua insussistente responsabilità ed il Giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione*"<sup>18</sup>.

---

<sup>14</sup> Cfr., fra le numerose pronunce in materia, Cass., sez. trib., 22 giugno 2010, n. 14960, nonché Cass., sez. trib., 3 aprile 2013, n. 8037, secondo la quale "*deve essere rammentato come non sia affatto impedito al giudice tributario di liberamente apprezzare sotto l'aspetto indiziario le prove assunte in un processo penale. Comprese, ovviamente, le prove testimoniali. Difatti, il divieto della prova testimoniale ... riguarda esclusivamente la diretta assunzione della stessa da parte del giudice tributario*". In termini critici rispetto a tale orientamento, v. G. FRANSONI, *L'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario*, cit., p. 218. Va evidenziato, infine, come il rilievo assegnato dalla giurisprudenza alle testimonianze penali sia analogo a quello riconosciuto alle dichiarazioni dei terzi raccolte prima ed al di fuori del giudizio tributario. In proposito, per ulteriori ragguagli, sia permesso richiamare F. PISTOLESI, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 2360 e ss..

<sup>15</sup> Da ultimo, v. Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2916. Dissentono da tale indirizzo giurisprudenziale, A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 96 e P. CORSO, *Inutilizzabilità delle intercettazioni nel processo penale e ricadute in sede tributaria*, in *Corr. trib.*, 2010, pp. 1698 e ss..

<sup>16</sup> In termini conformi, v., nuovamente, A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori*, cit., p. 101, nonché Cass., sez. trib., 24 ottobre 2005, n. 20601.

<sup>17</sup> V. Cass., sez. trib., 30 settembre 2011, n. 20032, ove si riconosce "*ampio valore probatorio, per il loro carattere confessorio*" alle dichiarazioni rilasciate in sede penale dal contribuente.

<sup>18</sup> In questi termini, cfr. Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17967. Analogamente, v. Cass., sez. trib., 1 febbraio 2006, n. 2213; Cass., sez. trib., 8 settembre 2008, n. 22548; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2010, n. 24587. Per contro, secondo Cass., sez. trib., 4 maggio 2007, n. 10264, la sentenza di patteggiamento "*non implica un'affermazione di colpevolezza dell'imputato ... il quale può indursi al cosiddetto patteggiamento, indipendentemente dalla propria responsabilità in ordine ai fatti contestati, sulla base di una serie di considerazioni, tra le quali, ad esempio la sussistenza di obiettive difficoltà a dimostrare*

In sostanza, colui che patteggiava era onerato da una prova ulteriore, rispetto a quelle ordinariamente richieste nel processo tributario per vedere condivise le proprie ragioni, consistente nello spiegare perché avesse ammesso di essere penalmente responsabile<sup>19</sup>.

#### 4. Segue.

Le indicazioni che precedono evidenziano come la giurisprudenza tributaria valorizzi le acquisizioni istruttorie e gli esiti del processo penale senza preoccuparsi del fatto che ciò contraddica la coerenza della regola del “*doppio binario*”.

Vi sono due circostanze che senz'altro hanno favorito questa impostazione.

In prima battuta, grazie all'odierna configurazione degli illeciti penali in tema di tributi sui redditi e sul valore aggiunto, i fatti materiali costitutivi di questi ultimi coincidono, di regola, con quelli che è necessario appurare per verificare la sussistenza delle condotte illecite fiscali.

Si aggiunga che, in numerosissime occasioni, il fondamento istruttorio del processo penale, da una parte, e del procedimento e del giudizio tributario, dall'altra, è identico. I fatti costitutivi dell'illecito penale e le relative prove vengono, di frequente, raccolti nel corso delle indagini tributarie e poi riversati in sede penale. Egualmente, quando l'inesco delle indagini avviene su impulso del Pubblico Ministero, i fatti costitutivi dell'illecito fiscale e le relative prove ivi emersi vengono successivamente comunicati all'Amministrazione finanziaria.

Questo non esclude che - specialmente ove si pervenga al dibattimento - le acquisizioni istruttorie in sede penale possano essere diverse ed ulteriori rispetto a quelle fruibili nel procedimento e nel giudizio tributario. Né, per altro verso, viene messo in discussione che le valutazioni dei fatti e delle prove sia distinta in ciascuno dei due ambiti.

Tuttavia, il medesimo percorso inquisitorio, la pressoché comune base istruttoria e l'identità dei fatti costitutivi degli illeciti penali e fiscali determinano un'inevitabile attenzione del Giudice (sia esso tributario che penale) verso l'esito e le acquisizioni probatorie del processo “*parallelo*”.

In particolare, il Giudice tributario mostra una spiccata tensione ad avere la più puntuale

---

*la propria innocenza, la ritenuta convenienza di una pena in ogni caso notevolmente inferiore a quella prevedibile in caso di condanna, la necessità di evitare il danno di immagine che potrebbe derivare dal protrarsi di un dibattimento pubblico” e, comunque, “l'utilizzazione della sentenza di patteggiamento come elemento di prova da parte del Giudice Tributario presuppone un collegamento tra i fatti oggetto del procedimento penale ... ed i fatti oggetto del procedimento tributario”. In proposito, v. sempre A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori*, cit., p. 103, il quale considera “ragionevole dare per provata, in sede tributaria, l'ipotesi accusatoria patteggiata in sede penale (ove rilevi in essa la prova di un fatto tributariamente rilevante), se non sono offerti o risultano elementi che facciano ritenere che l'ipotesi accusatoria fosse infondata (o che comunque non sussistesse il presupposto della imposizione)”.*

<sup>19</sup> Adesso, siccome il nuovo art. 13, comma 2 *bis* del D.L.vo n. 74/2000 ammette il patteggiamento solo laddove sia stata estinta la pretesa avanzata dal Fisco, la questione ha perso di rilievo.



conoscenza dei fatti di causa per accertare l'effettiva esistenza degli illeciti adombrati dall'Amministrazione finanziaria. E tale tendenza si è resa viepiù evidente negli ultimi tempi, quando la repressione delle condotte evasive ed elusive ha assunto rilievo sempre maggiore anche per la pubblica opinione e si è generalizzata la consapevolezza dell'essenzialità di tale attività di contrasto per assicurare la stabilità del sistema della finanza pubblica italiana.

Ecco, quindi, come l'erosione della regola del "*doppio binario*" segua, nel riferito orientamento giurisprudenziale, una finalità assimilabile a quella sottesa agli artt. 13 e 14 del D.L.vo n. 74/2000, sui quali ci siamo soffermati in precedenza. Le prove e le sentenze penali risultano funzionali ad appurare nei termini migliori i fatti controversi nel giudizio tributario. Esse permettono al Giudice tributario di formarsi un più completo ed approfondito convincimento circa la controversa commissione degli illeciti fiscali, confermando così la rilevata funzione "*servente*" della sanzione e del processo penale rispetto al corretto adempimento dei doveri impositivi.

#### **5. Il "*raddoppio dei termini*".**

Oltre alla giurisprudenza, pure il legislatore ha concorso a sfaldare il principio del "*doppio binario*".

Lo ha fatto anzitutto consentendo la trasmissione agli Uffici finanziari degli elementi istruttori reperiti nel corso delle indagini penali "*anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale*"<sup>20</sup>. Il che, a maggior ragione, permette al Fisco l'impiego delle prove raccolte nel corso del dibattimento penale e della relativa sentenza.

Lo ha ribadito introducendo la disciplina sul "*raddoppio dei termini*", che oltretutto conferma la strumentalità del processo penale rispetto al fine di assicurare il soddisfacimento dei rapporti obbligatori d'imposta.

Difatti, essa è diretta ad assicurare all'Amministrazione finanziaria, in relazione a fattispecie penalmente rilevanti, un termine più ampio per la notifica dell'atto impositivo in modo da poter acquisire ed utilizzare anche i dati probatori assunti nel procedimento penale. Come, d'altro canto, hanno ben evidenziato sia la relazione illustrativa al cd. "*Decreto Bersani - Visco*" che introdusse il "*raddoppio dei termini*", sia l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (poi richiamata, sul punto, dalla circolare n. 54/E del 23 dicembre 2009)<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. artt. 63, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972 e 33, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>21</sup> In questi termini, fra gli altri, v. E. MARELLO, *Raddoppio dei termini*, cit., pp. 85 e ss.. Diversa, invece, è la *ratio* del "*raddoppio dei termini*" secondo la Corte Costituzionale, che - con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011 - l'ha ravvisata nell'esigenza di differenziare la durata del termine per l'accertamento tributario in ragione della diversa gravità della condotta del contribuente. Inoltre, per la Consulta, la finalità descritta nel testo sarebbe solo eventuale e inidonea, da sola, a giustificare la disciplina in esame.

Quindi, ferma restando l'autonomia dei due procedimenti, si è perseguito lo scopo di favorire la "circolazione" delle prove per rafforzare l'attendibilità dell'accertamento tributario.

Cosicché, seppur non formalmente, risulta derogata la regola del "doppio binario"<sup>22</sup>.

Vero è che il procedimento tributario non è sospeso per la pendenza di quello penale, ma la sua proroga viene determinata dall'atto che comporta l'apertura di quest'ultimo procedimento e, di fatto, il "raddoppio dei termini" istituisce una "dipendenza" del primo procedimento rispetto al secondo, che è funzionale a far sì che si possano efficacemente recuperare i tributi che non sarebbero stati versati.

Peraltro, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate<sup>23</sup> ed avallata dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, il principio del "doppio binario" continuerebbe, nel caso, ad esplicare i propri effetti poiché sarebbero irrilevanti le successive vicende del giudizio penale che consegue alla denuncia che ha permesso il "raddoppio dei termini". Di modo che risulterebbe comunque legittimo l'atto impositivo notificato nel termine raddoppiato sebbene il procedimento penale possa essere poi archiviato o venga adottata una pronuncia di proscioglimento.

La menzionata "dipendenza" del procedimento tributario da quello penale vale, perciò, solo per la fase d'inesco e non per i successivi svolgimenti.

Non è, così, azzardato pensare che la regola espressa dall'art. 20 del D.L.vo n. 74/2000 sia stata piegata all'esigenza di implementare l'efficacia dell'azione di contrasto delle condotte fiscalmente illecite compiuta dall'Amministrazione finanziaria.

## 6. I "costi da reato".

Occorre poi considerare la nuova disciplina dei "costi da reato", recata dall'art. 14, comma 4 bis della L. n. 537/1993<sup>24</sup>.

La norma è formulata in modo tale che l'indeducibilità dei costi presupponga l'esercizio

---

Per la condivisione di quest'impostazione, in dottrina, v. G. FRANSONI, *Osservazioni controcorrente sul doppio termine dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 313 e, in giurisprudenza, Cass., sez. trib., 11 dicembre 2012, n. 22587. Tuttavia, ad avviso di chi scrive, quanto evidenziato dalla Corte Costituzionale pare più un effetto della norma sul "raddoppio dei termini" che la sua giustificazione. Ad ogni modo, per un attento vaglio critico della tesi enunciata dalla Consulta, cfr. G.M. CIPOLLA, *Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Giur. trib.*, 2012, pp. 838 e ss..

<sup>22</sup> Analogamente, v. I. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali*, cit., p. 576.

<sup>23</sup> Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 23 dicembre 2009.

<sup>24</sup> La norma sui "costi da reato" ha sollevato numerose critiche sia dal punto di vista sostanziale che da quello procedimentale e processuale. In proposito, e con riferimento all'assetto oggi vigente, cfr. I. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali*, cit., pp. 567 e ss.; F. TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2012, pp. 1682 e ss.; G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in *Rass. trib.*, 2012, pp. 1427 e ss.; A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, ibidem, pp. 1459 e ss.; A. CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?*, in *Corr. trib.*, 2013, pp. 64 e ss..



dell'azione penale<sup>25</sup>, da un lato, e la sentenza penale definitiva di proscioglimento (purché non fondata sulla prescrizione del reato) attribuisca il diritto alla restituzione delle imposte versate a fronte di tale contestata ineducibilità<sup>26</sup>, dall'altro lato.

L'applicazione di questo precetto è, sostanzialmente, riservata al Pubblico Ministero ed al Giudice penale. L'Agenzia delle Entrate non ha autonomia d'azione.

E' così derogato il principio del "doppio binario" e quanto stabilito dall'art. 654 c.p.p.<sup>27</sup>: il procedimento ed il processo tributario dipendono dal giudizio penale (per essere più precisi, da determinati atti ed esiti di quest'ultimo).

L'Amministrazione finanziaria non può contestare al contribuente l'ineducibilità dei costi se non dopo che il Pubblico Ministero o il Giudice penale si sono pronunciati. Talché l'atto impositivo che dovesse essere emesso in difetto della condizione richiesta dall'art. 14, comma 4 *bis* cit. sarebbe illegittimo, anche laddove successivamente dovesse verificarsi il presupposto che ne consente l'adozione<sup>28</sup>. E ciò pure in mancanza di una previsione normativa *ad hoc* che ne sancisca la nullità poiché deve aversi riguardo alla disciplina generale delle invalidità dei provvedimenti amministrativi e riconoscerne l'illegittimità siccome "viziato da difetto assoluto di attribuzione", in ossequio all'art. 21 *septies* della L. n. 241/1990<sup>29</sup>.

Inoltre, la stessa Amministrazione è obbligata, se il contribuente ne fa richiesta, a rimborsare quanto corrisposto a fronte del recupero di siffatti costi, qualora intervenga in sede penale l'accertamento definitivo dell'insussistenza del presupposto di applicazione dell'art. 14 comma 4 *bis* cit., rappresentato dalla qualificabilità come delitto non colposo dell'atto o dell'attività cui si correlano tali oneri. E non è di ostacolo il fatto che il contribuente abbia prestato acquiescenza all'atto impositivo o sia pervenuto alla composizione stragiudiziale della pretesa ivi enunciata o il Giudice tributario ne abbia definitivamente statuito la fondatezza e la liceità<sup>30</sup>. Ossia il diritto al rimborso sussiste pur se ricorrono le circostanze che, secondo le

---

<sup>25</sup> Oppure la sussistenza del decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. o, ancora, della sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato.

<sup>26</sup> In proposito, v. A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1478, che evidenzia taluni condivisibili profili di criticità della disciplina in esame allorché quest'ultima individua puntualmente le vicende che attribuiscono il diritto al rimborso di quanto versato a seguito della contestata ineducibilità dei costi. Inoltre, l'Autore giustamente ravvisa tale diritto pure al cospetto delle altre ipotesi, non contemplate dall'art. 14, comma 4 *bis* della L. n. 537/1993, nelle quali venga meno in ambito penale il presupposto dell'ineducibilità, ossia la qualificabilità in termini di delitto non colposo dell'atto o dell'attività correlati ai costi medesimi.

<sup>27</sup> Come correttamente osserva A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1475, la norma sui "costi da reato" attribuisce efficacia in sede tributaria al giudicato penale pur non ricorrendo le condizioni richieste dall'art. 654 cit. (ossia la coincidenza delle parti costituite nel giudizio penale ed in quello tributario e l'assenza di "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa").

<sup>28</sup> Così si esprime pure A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1472.

<sup>29</sup> Per maggiori sviluppi sull'argomento sia consentito richiamare F. PISTOLESI, *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, pp. 1134 e ss..

<sup>30</sup> Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 3 agosto 2012, che riconosce il diritto al rimborso in caso di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale e di acquiescenza. Anche A. CARINCI, *La*

vigenti disposizioni tributarie, escludono la ripetizione di quanto versato dal soggetto passivo a fronte dell'atto di accertamento notificatogli.

Dal canto suo, il Giudice tributario non può accertare “*incidenter tantum*” - diversamente da ciò che stabilisce, in termini generali, l'art. 2, comma 3 del D.L.vo n. 546/1992 - se l'atto o l'attività è qualificabile come delitto non colposo (a meno che non vi sia una sentenza penale che prende atto della prescrizione o che l'imputato sia diverso dal contribuente, come avviene in caso di rettifica del reddito delle società<sup>31</sup>).

Le Commissioni Tributarie possono solo verificare se ricorra la condizione che consente all'Agenzia delle Entrate di recuperare questi costi (ossia se l'azione penale è stata esercitata o se sussistano gli altri provvedimenti del Giudice penale indicati nell'art. 14, comma 4 *bis* cit.), ma non possono sindacarne il fondamento (cioè, non possono svolgere alcun apprezzamento circa la qualificabilità dell'atto o dell'attività come delitto non colposo)<sup>32</sup>.

Ciò nonostante, il processo tributario non si sospende perché opera comunque la regola sancita dall'art. 20 del D.L.vo n. 74/2000. Ed è palese quanto questo risulti incongruo.

Da ultimo, la *ratio* del regime dei “*costi da reato*” non è ravvisabile nell'intento di reprimere con maggiore incisività gli illeciti tributari. Essa va piuttosto colta nell'intento di addossare all'autore del delitto non colposo un'ulteriore sanzione<sup>33</sup>, consistente nell'indeducibilità dei costi per l'acquisto di beni e servizi direttamente impiegati per compiere l'illecito penale. Infatti, se non vi fosse questa disciplina, i costi si dedurrebbero perché inerenti. In sostanza, la deducibilità non è negata per difetto d'inerenza (astrattamente sussistente) ma perché il costo (sebbene, di per sé, lecito) risulta funzionale all'esercizio

---

*nuova disciplina dei costi da reato, cit.*, p. 1479 riconosce che il diritto al rimborso spetta “*indipendentemente dal se e come si sia definito il procedimento tributario*”.

<sup>31</sup> In tal senso, v. A. CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario, cit.*, pp. 65 e 67. Inoltre, lo stesso Autore (in *La nuova disciplina dei costi da reato, cit.*, p. 1473) segnala, in termini condivisibili, come al Giudice tributario compete solo appurare se i costi reputati indeducibili siano stati o meno “*direttamente utilizzati*” per la commissione del delitto non colposo, secondo quanto prescritto dall'art. 14, comma 4 *bis* della L. n. 537/1993. Di diverso avviso è D. CONTE, *Processo penale e processo tributario, ovvero il caso delle parallele che si incontrano: riflessioni a margine dell'indeducibilità dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 1201, la quale sostiene che dovrebbe consentirsi la “*la pronuncia incidenter tantum ad opera del giudice tributario sulla sussistenza del presupposto del reato ai fini della determinazione dell'obbligazione tributaria*”.

<sup>32</sup> Del tutto diverso è il ruolo del Giudice tributario nell'apprezzamento del requisito di operatività del “*raddoppio dei termini*”. Come ha riconosciuto anche la sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, “*Il giudice tributario ... dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta “prognosi postuma”) circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento*”.

<sup>33</sup> Eguale, cfr. G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi, cit.*, pp. 1436 e ss. e A. CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario, cit.*, p. 67. Per una diversa ricostruzione, v. D. CONTE, *Processo penale e processo tributario, cit.*, p. 1183, secondo cui la norma sarebbe fondata “*sulla oggettiva non inerenza dei costi da reato*”.

dell'attività penalmente illecita<sup>34</sup>.

Siamo, dunque, al cospetto di un'ulteriore deroga al “*doppio binario*”, diretta, questa volta, ad inasprire la reazione sanzionatoria a fronte dei delitti non colposi. Qui, non interessa favorire il recupero dei tributi che sarebbero stati evasi, ma rendere più incisivo il contrasto a tali delitti.

Questo spiega perché ci troviamo dinanzi ad una vera e propria “*pregiudiziale penale*”. Quel che preme è se l'atto o l'attività cui si riferiscono i costi sia qualificabile o meno come delitto non colposo. Tant'è che l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, quando contesta l'indeducibilità dei costi in parola, è strumentale alla compiuta ed efficace repressione del delitto non colposo per cui è stata avviata l'azione penale o sono stati emessi gli altri ricordati provvedimenti del Giudice penale.

Un assetto, in sintesi, che potremmo definire speculare rispetto a quello che abbiamo esaminato allorché si discute della presunta commissione dei reati fiscali e si esamina la relazione che intercorre fra i relativi procedimenti di accertamento e quelli concernenti i correlati illeciti tributari.

## 7. Conclusioni.

Le considerazioni finora svolte hanno messo in evidenza la crisi del principio del “*doppio binario*”<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> In tal senso, v., di nuovo, G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi*, cit., pp. 1431-1432, nonché A. CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario*, cit., p. 67.

<sup>35</sup> Nel testo ci si è sempre riferiti ai rapporti fra gli illeciti tributari e quelli penali disciplinati dal D.L.vo n. 74/2000. Tuttavia, analoghe considerazioni valgono anche per gli illeciti penali correlati alla violazione della disciplina delle imposte doganali. Infatti, pur non operando l'art. 20 del D.L.vo n. 74/2000, è corretto affermare la tendenziale reciproca autonomia dei procedimenti tributario e penale. In tal senso e per tutti, v. M. MICCINESI, *Il sistema sanzionatorio*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, a cura di M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, Milano, 2013, pp. 856 e ss., nonché, fra le più recenti sentenze in materia, Cass., sez. trib., 30 novembre 2012 n. 21442 e, nella prassi amministrativa, circolare n. 79/D del 19 aprile 2000 del Ministero delle Finanze. Ciò sebbene risulti tuttora in vigore l'art. 22 della L. n. 4/1929 (secondo cui “*Qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il Tribunale, a cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale. Nel caso in cui il Tribunale giudichi che il tributo non era dovuto ovvero non era dovuto in misura inferiore a quella richiesta dall'autorità finanziaria, il contribuente, il quale abbia pagato il tributo, è ammesso a chiederne il rimborso totale o parziale*”), oltretutto espressamente menzionato dal D.L.vo n. 179/2009 fra le disposizioni normative più risalenti nel tempo e che ancora spiegano efficacia. Inoltre, va segnalato che, pure in materia doganale, sussiste un precetto analogo a quello sul “*raddoppio dei termini*”, di cui si è detto nel testo: trattasi dell'art. 103, n. 2 del nuovo Codice Doganale (approvato con regolamento n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in data 9 ottobre 2013), in base a quale “*Quando l'obbligazione doganale sorge in seguito a un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al paragrafo 1 è esteso a minimo cinque anni e massimo dieci anni conformemente al diritto nazionale*” (in proposito, v. G. FRANSONI, *Osservazioni controcorrente*, cit., pp. 314 e ss.). Ancora, l'art. 303, comma 3 del D.P.R. n. 43/1973, nel quantificare l'entità della sanzione amministrativa doganale, ne consente l'applicazione “*qualora il fatto non costituisca più grave reato*” e svolge, pertanto, un ruolo simile a quello dell'art. 19 del D.L.vo n. 74/2000,

La portata di questa regola è stata ridimensionata dalla giurisprudenza e derogata dal legislatore con le disposizioni sulla circolazione delle prove reperite durante le indagini penali, sul “*raddoppio dei termini*” e sui “*costi da reato*”.

Per quanto in specie attiene all’indirizzo della giurisprudenza, sembra irreversibile la reciproca osmosi fra l’ordinamento tributario e quello penale.

Lo si condivida o meno, questo è un dato di fatto da cui l’interprete non può prescindere.

Non si può fare a meno di constatare come sia radicata la tendenza, da un canto, a “*condividere*” gli stessi elementi fattuali ed istruttori e, dall’altro, a tenere in considerazione gli esiti del processo “*parallelo*”.

Questa tendenza non è criticabile, ove si considerino le finalità che la animano, consistenti nell’aspirazione a pervenire al più approfondito accertamento degli illeciti e tributari e nella valorizzazione della funzione giurisdizionale.

Del resto, che la circolazione delle prove non solo sia ammessa ma addirittura venga favorita nel vigente ordinamento lo dimostra inconfutabilmente la norma sul “*raddoppio dei termini*”, insieme a quelle che consentono la trasmissione al Fisco delle prove raccolte nel corso delle indagini penali<sup>36</sup>.

Può valer la pena, perciò, assecondare tale tendenza onde far sì che la menzionata “*condivisione*” dei dati fattuali ed istruttori avvenga in termini proficui e corretti.

A tal proposito, è inevitabile pretendere, da parte del Giudice che si avvalga delle prove raccolte nel processo “*parallelo*”, una rigorosa, autonoma e motivata valutazione di tali elementi istruttori<sup>37</sup>.

Non è ammissibile il passivo recepimento di detti mezzi istruttori perché l’accertamento della responsabilità penale e dell’illecito tributario si fondano su regole diverse.

In ogni caso, qualora sorga contestazione circa il contenuto delle prove penali (non solo di quelle testimoniali, ma anche di quelle peritali ad esempio), le Commissioni Tributarie - seppure attribuiscano ad esse valore solo indiziario - ne devono disporre la rinnovazione<sup>38</sup>, nel

---

recante la disciplina del principio di “*specialità*”. E’ evidente che le norme testé menzionate pongono questioni applicative che necessiterebbero di un’autonoma e puntuale trattazione. Così come dovrà formare oggetto di attenta indagine, qualora dovesse tradursi in una direttiva, la recente proposta di adozione di tale atto (del 13 dicembre 2013, COM 2013/884) che prevede la sospensione dei procedimenti amministrativi concernenti le violazioni in materia doganale in presenza di giudizi penali in relazione ai medesimi fatti e la subordinazione dei primi all’esito dei secondi, ossia l’introduzione - nel comparto doganale - di una vera e propria “*pregiudiziale penale*”.

<sup>36</sup> V. gli artt. 63, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972 e 33, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>37</sup> In tal senso, v. Cass., sez. trib., 5 luglio 2011, n. 14817.

<sup>38</sup> Ciò in ossequio all’indirizzo espresso dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000, con riferimento al caso in cui vengano messe in discussione le dichiarazioni dei terzi raccolte al di fuori del processo tributario ed ivi impiegate a supporto delle difese svolte dalle parti. Sul tema sia ancora concesso rinviare a F. PISTOLESI, *L’efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi*, cit., pp. 2360 e ss..

rispetto del principio del contraddittorio e del diritto di difesa della parte contro cui le prove possono essere utilizzate<sup>39</sup>.

Ciò, ovviamente, qualora il principio del contraddittorio non si sia pienamente realizzato, al cospetto delle medesime parti, in sede penale: in tale evenienza, invero, la contestazione circa la portata delle prove penali risulterebbe pretestuosa.

Quanto precede, fra l'altro, conferma come sia giunta l'ora di eliminare il divieto di acquisire la prova testimoniale nel processo tributario<sup>40</sup>.

Questa prova, difatti, renderebbe più agevoli le ricordate autonoma valutazione e rinnovazione dell'analogo mezzo istruttorio acquisito in sede penale.

Essa offrirebbe, poi, alle parti del processo tributario la possibilità di esercitare compiutamente il proprio diritto di difesa.

Non va dimenticato, al riguardo, che le parti dei due giudizi possono non risultare coincidenti, di modo che l'esclusione della prova testimoniale nel giudizio tributario può concretamente comprimere il diritto di tutela giurisdizionale di chi non ha preso parte al processo penale ed è coinvolto in un giudizio tributario in cui vengono immesse le prove raccolte in detto "parallelo" processo penale.

Oltretutto, a seguito dell'introduzione della disciplina in tema di "costi da reato", la preclusione ad avvalersi nel processo dinanzi alle Commissioni Tributarie della prova per testi è ancor più inaccettabile.

Appare palese la sperequazione fra chi può difendersi in sede penale (il contribuente persona fisica) con tutte le relative facoltà istruttorie ed ottenere una pronuncia di assoluzione, che si rifletterà poi in ambito tributario, e chi invece deve difendersi solamente in sede tributaria (la società che ha sostenuto i costi funzionali alla realizzazione del delitto non colposo), con facoltà istruttorie diverse e minori<sup>41</sup>.

Fra l'altro, se cadesse il divieto della prova testimoniale nel processo tributario, verrebbe meno il principale ostacolo all'applicazione dell'art. 654 c.p.p., posto che la giurisprudenza ammette ormai la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di costituirsi parte civile nel giudizio penale<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> Anche A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori*, cit., p. 97 si esprime negli stessi termini.

<sup>40</sup> Conformemente e per tutti, v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 210, che reputa illegittima costituzionalmente la norma (art. 7, comma 4 del D.L.vo n. 546/1992) che vieta la prova testimoniale nel giudizio tributario.

<sup>41</sup> Egualmente, cfr. A. CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario*, cit., p. 67. Quanto sostenuto nel testo presuppone, naturalmente, la possibilità che i "costi da reato" possano essere recuperati anche qualora il presunto delitto non colposo sia stato commesso dall'amministratore di una società. Vi è, tuttavia, chi lo esclude: v., in specie, F. TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 427.

<sup>42</sup> V., ad esempio, Cass., sez. III pen., 14 luglio 2010, n. 35456, in cui è stata espressamente disattesa la censura inerente alla costituzione di parte civile dell'Agenzia delle Entrate, nonché, di recente, Cass.,



Ciò non significherebbe certo riconoscere una “*pregiudiziale penale*”, che, al pari di quella tributaria, non risulterebbe confacente al vigente assetto del nostro ordinamento processuale<sup>43</sup>, alle sempre più avvertite esigenze di assicurare in tempi celeri l'accertamento degli illeciti fiscali e penali e contrasterebbe altresì con la segnalata diversità delle regole di accertamento di siffatti illeciti.

Tuttavia, nel rispetto delle norme in base alle quali deve essere appurata la sussistenza dell'illecito tributario, se la sentenza penale definitiva potesse esplicare il proprio effetto di accertamento dei fatti comuni nel correlato giudizio tributario, risulterebbe assecondata la riferita tendenza alla “*condivisione*” dei dati fattuali ed istruttori, si farebbe un altro significativo passo verso l’“*adeguamento*” del giudizio tributario rispetto a quello civile (in ossequio al criterio direttivo recato dalla legge di delega che ha condotto all'adozione del D.L.vo n. 546/1992<sup>44</sup>) e, soprattutto, si favorirebbe l'attuazione del principio costituzionale dell'economia processuale<sup>45</sup>.

Per intendersi, non sempre (si pensi alle ipotesi nelle quali l'illecito tributario possa accertarsi in base a presunzioni legali ed il giudicato penale non accerti i fatti contrari idonei a contrastare dette presunzioni) ma in numerose occasioni (quando il giudicato penale accerti compiutamente i fatti rilevanti per affermare od escludere la sussistenza dell'illecito fiscale), la sentenza penale irretrattabile potrebbe utilmente spiegare la propria efficacia nel processo tributario<sup>46</sup>.

Il “*doppio binario*” risulterebbe così ridimensionato, ma non rinnegato<sup>47</sup>.

L'autonomia dei due comparti non sarebbe messa in discussione e resterebbe fermo il divieto di sospensione del procedimento e del processo tributario sancito dall'art. 20 del D.L.vo

---

sez. III pen., 20 dicembre 2012, n. 19025 e Cass., sez. fer. pen., 1 agosto 2013, n. 35729, nelle quali non solo è stata ammessa detta costituzione di parte civile, ma è altresì stata disposta la condanna delle spese di lite in favore dell'Agenzia medesima. Invece, secondo G. FRANSONI, *L'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario*, cit., p. 217, l'Amministrazione finanziaria non avrebbe “*né titolo né veste per costituirsi parte civile nel processo penale*”.

<sup>43</sup> In proposito, v. Cass., sez. un., 26 gennaio 2011, n. 1768, secondo cui le previsioni, recate dagli artt. 651 - 654 c.p.p., che attribuiscono rilievo al giudicato penale in sede civile ed amministrativa costituiscono eccezioni al principio dell'autonomia e della separazione dei processi penale, da un lato, e civile ed amministrativo, dall'altro lato.

<sup>44</sup> Cfr. art. 30, comma 1, lett. g) della L. n. 413/1991.

<sup>45</sup> Anche E. MARELLO, *Raddoppio dei termini*, cit., p. 98 esprime un'analogha aspirazione allorché osserva che “*se si scegliesse ... di integrare in qualche modo le istruttorie, sembrerebbe maggiormente coerente anche una riconciliazione dei processi, attribuendo prevalenza ad uno dei due giudicati (sempre con riferimento alla delimitazione dei fatti rilevanti e non alla loro valutazione)*”.

<sup>46</sup> Le considerazioni svolte nel testo possono forse fugare le perplessità di A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori*, cit., pp. 102-103 circa l'efficacia del giudicato penale in sede tributaria laddove venisse a cadere il divieto della prova testimoniale.

<sup>47</sup> Del resto, il “*doppio binario*” era già stato introdotto con la L. n. 516/1982 ed il relativo art. 12, comma 1 riconosceva l'autorità di cosa giudicata della sentenza penale definitiva nel correlato giudizio tributario “*per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale*”, seppur non richiedendo le condizioni oggi pretese dall'art. 654 c.p.p.. Al riguardo, per tutti, v. R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, pp. 555 e ss..



n. 74/2000.

Ma anche la sospensione del giudizio penale sarebbe difficile da ipotizzare - secondo quanto stabilito dall'art. 479 c.p.p. - pur in presenza di una controversia fiscale "*di particolare complessità*" poiché, stante la peculiarità delle regole di accertamento dell'illecito penale rispetto a quello tributario, sarebbe arduo assumere che "*la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia*" rimessa alle Commissioni Tributarie<sup>48</sup>.

Allora, risulterebbero solamente favoriti, assicurando la pienezza del diritto di difesa delle parti coinvolte in entrambi i giudizi, la circolazione delle prove e l'estensione alla sfera tributaria dell'accertamento dei fatti compiuto in sede penale, laddove beninteso quest'ultimo risultasse compatibile con i principi propri dell'ordinamento tributario.

Non solo, la descritta efficacia del giudicato penale nel processo tributario non potrebbe che riflettersi sull'operato dell'Amministrazione finanziaria. Una volta accertata definitivamente in sede penale l'insussistenza del fatto materiale comune costituente tanto il fondamento dell'ipotetico illecito penale quanto di quello tributario o l'esistenza di un fatto idoneo ad escludere siffatti illeciti, l'Amministrazione dovrebbe in via di autotutela adeguarsi, recedendo dalla pretesa avanzata (a meno che non lo impedisca il giudicato tributario che accerti in termini difformi i medesimi fatti). Lo imporrebbe il principio di correttezza ed imparzialità dell'operato della Pubblica Amministrazione, sancito dall'art. 97 Cost., e quello di buona fede nei rapporti con il contribuente, di cui all'art. 10, comma 1 della L. n. 212/2000. E, sebbene non sia questa la sede per approfondire un tema di tale portata, pare corretto affermare che il Fisco avrebbe il dovere di rinunciare a siffatta pretesa e, se del caso, di restituire quanto indebitamente percepito<sup>49</sup>.

Ancora, sempre nell'ottica di rendere più corretto e proficuo il rapporto fra i due ambiti, occorrerebbe riconoscere la sospensione del processo tributario vertente sui "*costi da reato*"

---

<sup>48</sup> Ovviamente, stante l'art. 238 *bis* c.p.p., è da escludere l'efficacia di giudicato della sentenza tributaria definitiva ancorché avente ad oggetto lo stesso fatto materiale interessato dal processo penale.

<sup>49</sup> In senso sostanzialmente analogo, v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2011, pp. 175 - 176 e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, pp. 351 e ss.. In generale, sul tema dell'autotutela e della sua doverosità o meno per l'Amministrazione finanziaria, v. la puntuale e recente ricostruzione di P. ROSSI, *L'atto di accertamento*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Milano, 2013, pp. 760 e ss. (ove trovasi illustrato anche l'indirizzo della giurisprudenza sul punto) e, precedentemente, della medesima Autrice, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, *passim* e, in particolare, pp. 222 e ss.. Inoltre, merita segnalare che pure nel diritto amministrativo forma oggetto di ripensamento l'assolutezza dell'affermazione secondo cui l'annullamento d'ufficio esclude un obbligo di procedere e provvedere da parte dell'Amministrazione competente: sul punto, da ultimo e per tutti, v. A. CORPACI, *Ambito e connotati della funzione di autotutela delle stazioni appaltanti nel sistema dell'amministrazione pubblica dei contratti*, in AA.VV. *Amministrazione pubblica dei contratti*, a cura di D. SORACE, Napoli, 2013, pp. 217 e ss.. Per concludere, secondo D. CONTE, *Processo penale e processo tributario*, *cit.*, p. 1207, nel caso prospettato nel testo, l'intervento in via di autotutela discenderebbe dall'art. 4 della L. n. 2248/1865 all. E. Per una condivisibile critica di siffatta tesi (peraltro, avallata dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 264 del 23 luglio 1997), v. G. FRANSONI, *Considerazioni "a caldo" a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'Amministrazione finanziaria al giudicato penale*, in *Rass. trib.*, 1998, pp. 261 e ss..

finché non pervenisse a conclusione il giudizio penale relativo alla qualificabilità come delitto non colposo dell'atto o dell'attività in relazione ai quali i costi sono stati affrontati<sup>50</sup>.

La celebrazione del giudizio tributario non si giustifica in ragione della pregiudizialità dell'accertamento dell'illecito penale.

In questo caso, la regola del “*doppio binario*” non ha motivo di applicarsi perché il processo tributario non è autonomo rispetto a quello penale.

Lo svolgimento del giudizio tributario comporta solo un indebito dispendio di energie per le parti e l'Organo giurisdizionale.

Infine, perseguendo la medesima aspirazione di migliorare l'assetto fra le sfere processuali e procedurali considerate e con riferimento al “*raddoppio dei termini*”, sebbene la recente legge di cd. “*delega fiscale*” ne possa eliminare uno degli attuali maggiori profili di insoddisfazione<sup>51</sup>, andrebbe presa nella più seria considerazione la possibilità di equiparare la causa che determina il prolungamento del termine di accertamento a quella che permette al Fisco di recuperare i “*costi da reato*”.

Infatti, se il “*raddoppio*” discendesse dall'esercizio dell'azione penale, si eliminerebbe ogni eventuale indebito e surrettizio ricorso alla denuncia penale - da parte del Fisco - per ampliare il termine di notificazione dell'avviso di accertamento, si semplificherebbe il compito del Giudice tributario (che non sarebbe più chiamato a valutare incidentalmente la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale) ed il maggior lasso di tempo dell'azione accertatrice si giustificerebbe alla luce dell'avvenuto vaglio, da parte del Pubblico Ministero, della possibilità di dar corso ad un procedimento penale<sup>52</sup>.

Francesco Pistolesi  
Università di Siena

---

<sup>50</sup> Si esprimono nello stesso senso F. TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato*, cit., p. 1688 (che non esclude una “*interpretazione costituzionalmente orientata delle norme processuali-tributarie fino alla valutazione di una sospensione del processo tributario sino al passaggio in giudicato della sentenza penale*”) e A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato*, cit., p. 1484.

<sup>51</sup> Infatti, l'art. 8, comma 2 della L. n. 23\2014 fissa il criterio direttivo secondo cui il “*raddoppio*” si può verificare solo in presenza dell'effettivo invio della denuncia penale entro il termine ordinario di decadenza dell'azione di accertamento tributario.

<sup>52</sup> Nello stesso senso, v. M. MICCINESI, *Il raddoppio dei termini di controllo deve restare legato all'inchiesta penale*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 marzo 2010, p. 36 e E. MARELLO, *Raddoppio dei termini*, cit., pp. 87-88.