



AIDTL
Associazione Italiana
per il Diritto Tributario
Latino-Americano

17 SETTEMBRE 2021

DIRITTO PENALE E DIRITTO TRIBUTARIO tra binari, scambi e traversine...

Caterina Corrado Oliva

La c.d. «pregiudiziale tributaria»

Art. 21, ultimo comma, l. n. 4 del 1929: *«per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia»*

Tale norma ha formalmente introdotto la **pregiudiziale tributaria**, in base alla quale il giudice penale:

- non può e non deve intraprendere alcuna iniziativa penale, né tantomeno esaminare alcuna condotta potenzialmente illecita, fino a quando l'accertamento tributario dell'imposta dovuta non sia divenuto definitivo
- È assolutamente vincolato alla decisione già effettuata sull'accertamento e quest'ultima fa stato nel procedimento penale

Questo istituto, tuttavia, è stato fortemente criticato per l'irragionevole arresto dell'azione penale, per la conseguente sterilizzazione dell'efficacia dissuasiva della connessa sanzione, e per il fatto che l'accertamento dei fatti in materia tributaria offre meno possibilità di indagine e anche meno garanzie.

il treno del processo penale non parte mai

L'intervento della Corte Costituzionale

Dando seguito a tali critiche, la **Corte costituzionale**, con la **sentenza 88 del 12 maggio 1982**, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, u. c., l. n. 4 del 1929. Il Giudice delle leggi rileva la:

- «*evidente violazione dell'art. 101 Cost., secondo comma...*», che sancisce il principio del libero convincimento del giudice
- e «*...degli artt. 24 e 3 Cost.*», «*il primo è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa. Il secondo perché la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette*».

La riforma del 1982: una soluzione ibrida...

Nel 1982 la pregiudiziale tributaria, già censurata dalla Corte costituzionale, viene abrogata.

Il legislatore introduce l'art. 12 del d.l. n. 429 (convertito con modifiche con l. n. 516 del 7 agosto 1982), ai sensi del quale:

- «*in deroga a quanto disposto dall'articolo 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso*»
- «*tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale*».

Tale disposizione, dunque, prevede:

- l'impossibilità di sospendere il processo tributario nell'attesa del connesso processo penale...
- ...ma, al contempo, attribuisce l'efficacia di giudicato all'esito del giudizio penale nel processo tributario

... che non convince

E' una soluzione ibrida, che non convince.

L'apparente autonomia nello svolgimento dei due processi si scontra con il sostanziale vincolo dell'esito del giudizio penale ogniqualvolta esso si concluda prima di quello tributario.

E quindi l'esito della vicenda finisce per dipendere da un criterio meramente cronologico e, in ultima analisi, dalla causalità

il treno del processo penale, se arriva per primo allo scambio con quello tributario, ha la precedenza e ne condiziona la destinazione.

Il d. lgs. n. 74 del 2000: l'introduzione del c.d. «doppio binario»

La contraddittoria soluzione proposta dal d.l. 429 del 1982 è stata a sua volta sostituita dall'art. 20 del d. lgs. n. 74 del 2000, a mente del quale:

«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».

Viene introdotto il vero e proprio sistema del c.d. «**doppio binario**», così superando qualsiasi forma di pregiudiziale: pur confermando la prima parte del precedente art. 12 circa l'autonomia tra processo penale e accertamento/processo tributario, la norma non riproduce la disposizione sull'efficacia esterna del giudicato penale.

In sintesi:

- Nessuno dei due processi deve essere sospeso in pendenza dell'altro
- la sentenza, pur se irrevocabile, dell'uno non ha forza di «cosa giudicata» per l'altro

Nasce così la nota metafora ferroviaria del DOPPIO BINARIO

i due treni, il processo penale e quello tributario, viaggiano su binari paralleli.

La «autonomia» del doppio binario: nessuna sospensione...

Il processo tributario non si ferma quasi mai... e il giudice risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione

- *Art. 2, comma 3 d.lgs. 546 del 1992* - «Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio»

salvo rari casi, individuati normativamente

- *art. 39, d.lgs. 546 del 1992-* (c.1) «Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio»

(c. 1-bis) «La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa»

e (c. 1-ter) altri casi specifici (aperture di procedure amichevoli per le Convenzioni contro le doppie imposizioni o ai sensi della Direttiva 2010/1852

non mai per la pendenza di un processo penale.... Lo dice specificamente l'art. 20, 74/2000

...né efficacia di giudicato

Con la riforma, inoltre, viene meno anche l'**efficacia del giudicato penale** nel processo tributario (non si ha la riproposizione di quanto disposto dalla seconda parte dell'art. 12 del d.l. 429 del 1982).

Se ne ha conferma nell'**art. 654 c.p.p.**, a mente del quale:

«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».

La norma non si applica perché:

- il processo tributario è un processo autonomo, non compreso nella definizione di «*giudizio civile o amministrativo*»
- Le regole processuali tributarie prevedono delle, significative, «*limitazioni alla prova*», essendo vietati il giuramento e la prova testimoniale (art. 7, c. 4 del d.lgs. 546/1992)

La sentenza non fa stato ma «fa prova»...

«In materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna...» (ex multis, Cass. n. 28174/2017)

Tuttavia: «...il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio» (ex multis, Cass. n. 19786/2011; Cass. n. 5546 del 2019):

Ancora, Cass. n. 1157 del 2021: «premessso che il provvedimento emesso dal giudice penale (per altro un decreto di archiviazione senza contraddittorio) non fa stato nel processo tributario, in quanto i due processi obbediscono a regole diverse e sono ancorati a presupposti diversi e preordinati a finalità diverse, il giudice a quo avrebbe dovuto valutare la effettiva valenza dimostrativa nel presente processo delle motivazioni del decreto di archiviazione penale, alla luce di tutti gli elementi di fatto... La sentenza impugnata, invece, affida le proprie decisioni prevalentemente al fatto storico che fosse stato emesso un provvedimento penale di archiviazione, manifestando una insufficienza motivazionale a buona ragione evidenziata dalla ricorrente, tanto più in considerazione della valenza "significativa" che la stessa sentenza attribuisce al fatto, pur non avendolo sufficientemente scrutinato»

➡ **La sentenza penale** può e deve essere valutata, in *autonomia*, dal giudice tributario **quale elemento di prova** in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati dal giudice penale sulla base delle prove raccolte nel giudizio in questione.

La circolazione delle prove, dal processo penale a quello tributario

- ➡ Non vi è alcuna norma che neghi l'introduzione nel processo tributario di prove raccolte in altri processi, quale, per quanto qui rileva, il processo penale
- ➡ Le prove però devono essere introdotte secondo le regole ed i principi del processo tributario e la loro ammissibilità non deve quindi essere negata da eventuali norme ivi previste
- ➡ Le prove eventualmente acquisite devono essere sottoposte ad una autonoma valutazione da parte del giudice tributario

nel concreto...

- **Prove raccolte nelle indagini preliminari:** le prove raccolte nelle indagini di polizia giudiziaria possono essere utilizzate; pur essendo coperte dal segreto investigativo, infatti, il magistrato penale può autorizzarne l'utilizzo in sede fiscale, se ritiene che ciò non rechi pregiudizio alle indagini.
- **Prove orali raccolte nel penale** (dichiarazioni di terzi raccolte nel corso delle indagini preliminari e testimonianze): essendo espressamente esclusi nel processo tributario il giuramento e la prova testimoniale, tali prove, introdotte sub specie documentale, mediante la produzione dei relativi verbali nel processo tributario, sono ammesse dalla giurisprudenza ma non con l'efficacia loro propria, bensì espressamente qualificandole «meri indizi».
 - Così si confondono i piani! Si risolve un problema di legittimità di una tipologia probatoria sulla base del tipo di efficacia attribuito a quest'ultima. E ciò «è tanto poco razionale quanto il voler superare i dubbi sulla genuinità di una moneta da cento attribuendole il valore di cinquanta» (B. Cavallone)
- **Intercettazioni:** l'art. 270 c.p.p. dispone 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 però ritenuto che le intercettazioni possano essere utilizzate in procedimenti diversi qualora essi non siano penali.
- **Prove illecitamente raccolte e/o inutilizzabili nel processo penale:** dovrebbe ritenersi che le prove non utilizzabili nel processo in cui sono state formate non possano essere utilizzate in altri processi (Cass., 25 marzo 2010, n. 13426). *Sul punto, però, cfr. il noto caso della «lista Falciani»*

Il doppio binario e la circolazione delle prove

Come visto, si parla di “doppio binario” per fare riferimento a due rette parallele che mai si incontrano e che rappresentano l’autonomia dei due processi, l’autonoma valutazione da parte dei due giudici secondo le regole proprie dei processi.

E’ noto, i binari sono collegati da piccoli listellini di legno che si chiamano traversine. Ecco, queste traversine esprimono bene il concetto dell’osmosi che ci deve essere tra i processi, che restano sì sempre autonomi – le due rette non si incontrano – ma allo stesso tempo deve esserci uno scambio di materiale, una circolazione, un’osmosi di prove perché quel percorso verso la verità che viene svolto da una parte non vada perso.

Concludendo, mi sembra che occorra restituire dignità piena, sia alle prove che trasmigrano da un processo all’altro, sia al giudice che deve poter valutare in autonomia l’ammissibilità di tali prove e il loro valore secondo le regole del processo nel quale sono inserite, preoccupandosi anche di garantire piena libertà di difesa, possibilità di contraddittorio e parità delle armi alla parte che si vede opporre queste prove che provengono da altri giudizi.

La circolazione della prova, insomma, non è incompatibile con il principio del doppio binario, che anzi ne rappresenta le cadenzate traversine, le quali consentono l’utile scambio del materiale probatorio, pur nel rispetto della indipendenza dei due diversi binari, nel tortuoso viaggio verso la verità e la giustizia.

Autonomia e interrelazione, non condizionamento

Il doppio binario, quindi, non è «in crisi», è la soluzione giuridicamente più corretta a livello teorico, ma va modulata nel concreto tenendo conto che l'autonomia non è necessariamente distanza, ma che nella specie i due processi procedono paralleli, e sono ricchi di interrelazioni, al fine di giungere alla destinazione di un migliore e coerente accertamento dei fatti.

Il tutto deve tuttavia essere rigorosamente improntato alla **autonomia** nella valutazione del giudice.

Altrimenti, la circolazione della prova, l'interrelazione tra i due processi, invece di essere positivo metodo per il raggiungimento di un risultato coerente, seppure diversamente ponderato nei due processi secondo le regole loro proprie, diviene *improprio condizionamento*, dell'uno sull'altro, eventualmente anche in base alla casuale priorità cronologica. E la «pregiudiziale» (penale o tributaria), uscita dalla porta, rientra dalla finestra...

Rileggendo la metafora ferroviaria...

i binari dei due processi non sono linee divergenti, su diversi piani, ma linee parallele, autonome ma vicine, collegate da traversine