

## Rapporti fra processo tributario e processo penale

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Il presente studio analizza il tema relativo al c.d. “doppio binario” tra processo penale e contenzioso tributario, mettendo in evidenza alcuni aspetti che tendono a mitigare tale principio. Ad esempio, la giurisprudenza ha affermato che le intercettazioni telefoniche disposte in ambito penale sono utilizzabili nel contenzioso tributario e che il giudice penale deve vagliare con spirito critico la determinazione reddituale degli uffici, specie qualora siano stati utilizzati metodi presuntivi e/o induttivi.*

### Premessa

Il vigente ordinamento processuale tributario è caratterizzato dal principio del cosiddetto “doppio binario”, secondo il quale, qualora una condotta abbia rilevanza sia sul piano amministrativo, sia su quello penale, il procedimento di accertamento e il processo tributario da un lato, e il procedimento penale dall’altro, procedono parallelamente e autonomamente, senza che l’uno interferisca sull’altro e viceversa.

Detto principio si ricava dalla norma di cui all’articolo 20, D.Lgs. 74/2000 (secondo cui: “Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”), per quanto attiene al procedimento amministrativo e dalla norma di cui all’articolo 3, c.p.p. (che consente al giudice penale di sospendere il processo solo “quando la decisione dipende dalla risoluzione di una controversia sullo stato di famiglia o di cittadinanza”), che regola il procedimento penale.

Questa separazione fra i due procedimenti è ancora più netta se si considera che non possono trovare applicazione né l’articolo 479, c.p.p., che consente al giudice penale di sospendere il procedimento qualora l’esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa (e, quindi, tributaria), né quanto statuito dall’articolo 654, c.p.p., che disciplina gli effetti del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo in merito alla validità *erga omnes* dell’accertamento dei fatti operato in sede penale, atteso che entrambe le norme citate presuppongono che la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Limitazioni sono invece previste dalla disposizione di cui all’articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992, secondo la quale nel processo tributario “non sono

ammessi il giuramento e la prova testimoniale”.

Ne consegue che quanto acquisito e accertato in sede penale non può essere “traslato” con pari efficacia in sede amministrativa, atteso che il giudice tributario non può avvalersi degli stessi mezzi di prova dei quali dispone il giudice penale. Al riguardo, la sentenza della Suprema Corte n. 17799/2007 così espressamente stabilisce:

*“L’efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell’articolo 654, c.p.c., non opera nel processo tributario, poiché, da un lato, vigono limitazioni alla prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall’altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Quindi nessuna autorità di cosa giudicata può 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 ...”.*

Tuttavia, occorre sottolineare che in ordine all’acquisizione e alla valutazione delle prove esistono molti punti di contatto e di interconnessione fra i due procedimenti che rendono meno stringente il principio del c.d. “doppio binario”. Qui di seguito si esamineranno gli strumenti istruttori, la cui utilità, in ambedue i procedimenti, rende meno vincolante la regola della netta separazione fra processo tributario e processo penale.

### Le intercettazioni telefoniche

Prima di affrontare questo specifico aspetto è utile rilevare, in via generale, che le prove acquisite in sede penale, anche se non possono essere recepite come tali nel processo tributario, possono essere valutate in tale sede dal giudice in base al principio

della libera valutazione delle prove per la formazione del proprio libero convincimento. Il giudice tributario può, quindi, fondare le proprie decisioni su elementi di prova acquisiti in sede penale, ma non può recepirne in maniera pedissequa il contenuto.

Questo principio è sancito in maniera espressa dall'articolo 116, c.p.c. che consente al giudice civile (e, quindi, al giudice tributario) di valutare liberamente le prove acquisite in altri procedimenti, integrate anche da ulteriori elementi e ha trovato riscontro in una copiosa giurisprudenza della Suprema Corte (fra le altre Corte di Cassazione, n. 22173/2008 secondo cui *"è devoluto alla cognizione del giudice di merito, nella formazione del proprio libero convincimento, verificare quali risultanze del giudizio penale comportino riflessi sulla legittimità e fondatezza della pretesa tributaria"*).

Per altro verso, in ossequio allo stesso principio, la Suprema Corte ha affermato che un'assoluzione in sede penale non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alla tesi dell'Amministrazione finanziaria. In altri casi, la stessa Corte ha affermato che la confessione dell'imputato resa in sede penale è utilizzabile dal giudice tributario come prova della pretesa fiscale.

Tanto premesso, in relazione alla questione dell'utilizzazione, nell'ambito del processo tributario, delle intercettazioni telefoniche, eseguite in sede di indagini preliminari di polizia giudiziaria e costituenti mezzi di ricerca della prova, necessari per assicurare, in taluni casi, le fonti di prova (cose, documenti o persone dal cui esame può scaturire la prova), è opportuno considerare quanto affermato nella sentenza n. 2916/2013 della Corte di Cassazione che, nel decidere su un caso di "frodi carosello" – cioè frodi perpetrate attraverso una catena di soggetti che partecipavano a uno scambio fittizio di beni finalizzato a fruire indebitamente di detrazioni Iva non spettanti – ha riconosciuto legittima nel procedimento amministrativo di accertamento e nel conseguente processo tributario, per le connesse violazioni di natura amministrativa, l'acquisizione delle prove avvenuta a mezzo delle intercettazioni telefoniche eseguite in sede di indagini preliminari di polizia giudiziaria.

In sostanza, la Corte ha confermato l'indirizzo giurisprudenziale ormai consolidato, secondo il quale il giudice tributario, nella formazione del suo libero convincimento, può valutare il materiale probatorio acquisito in un procedimento penale avente per oggetto gli stessi fatti perseguiti anche in sede amministrativa, materiale che nel caso in esame era costituito da dichiarazione di terzi e da intercettazioni telefoniche. Sull'utilizzo delle intercettazioni

telefoniche il giudice di legittimità ha affermato che dette intercettazioni, se legittimamente eseguite nell'ambito di un procedimento penale, possono essere recepite e valutate dal giudice tributario quali elementi indiziari, unitamente agli altri indizi che compongono il quadro probatorio.

Nel respingere la tesi difensiva, che eccepiva la violazione del diritto di libertà e segretezza delle comunicazioni e del diritto di difesa, la Corte di Cassazione ha rilevato che, per quanto attiene al primo aspetto, la limitazione della libertà e segretezza delle comunicazioni era stata già oggetto di valutazione da parte dell'autorità giudiziaria che a suo tempo aveva autorizzato l'esecuzione delle intercettazioni con tutte le garanzie previste dalla legge, e che, per quanto attiene al secondo aspetto, a differenza di quanto previsto nel processo penale, il difensore del contribuente non è chiamato a partecipare alla formazione della prova contenuta nell'atto trasmesso dalla polizia tributaria. Ciò trova un contrappeso, sempre secondo il collegio giudicante, nella minore valenza probatoria di questi elementi, che nel processo penale assurgono al rango di prova perché acquisiti con tutte le garanzie e le procedure previste dalla legge, mentre nel processo tributario costituiscono elementi indiziari sottoposti al libero apprezzamento del giudice. Va, pertanto, tenuto conto che, alla minore garanzia del contraddittorio, previsto nel processo tributario, rispetto alla partecipazione della difesa alla formazione della prova, prevista nel processo penale, corrisponde una minore valenza probatoria degli elementi "traslati" dal procedimento penale al processo tributario.

Un'altra eccezione difensiva si basava sul divieto, previsto dall'articolo 270, c.p.p. (*"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"*), di utilizzare le intercettazioni acquisite nell'ambito di un procedimento penale quale prova in altri procedimenti. Sul punto, nella sentenza citata si precisa che il divieto esplica la sua efficacia nei procedimenti penali diversi da quello nell'ambito del quale sono state acquisite le intercettazioni e non nei procedimenti celebrati in altri ambiti processuali e, segnatamente, nel processo per violazioni di natura fiscale. Sul punto la Suprema Corte così si esprime: *"la norma è volta a evitare che procedimenti con imputazioni fantasiose possano legittimare il ricorso alle intercettazioni, al fine di propizzarne l'utilizzazione in procedimenti per reati che non avrebbero consentito questo mezzo di indagine"*.

Nel diritto tributario assumono rilevanza altre nor-

me e, nel caso specifico, la disposizione di cui all'articolo 63, D.P.R. 633/1972, che consente alla GdF di trasmettere agli uffici *"documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti e ottenuti dalle altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria ... previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria"*. Si tratta, come è pacificamente riconosciuto dalla dottrina, di un'autorizzazione che è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali e non a garanzia del diritto di difesa dei soggetti chiamati a rispondere delle connesse violazioni fiscali di natura amministrativa. Tale autorizzazione, nella sostanza, non costituirebbe un filtro preventivo nell'acquisizione di elementi di rilevanza ai fini della contestazione degli addebiti tributari, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità citata in sentenza.

Ci si domanda, in proposito, quali riflessi si avrebbero nel processo tributario nel caso in cui fossero eseguite intercettazioni per il reato di dichiarazione fraudolenta, reato la cui pena massima edittale consente l'utilizzo di questo mezzo di ricerca della prova, magari con una imputazione *"fantasiosa"* destinata a cadere nel successivo *iter* processuale. Seguendo l'impostazione della sentenza, le risultanze delle intercettazioni in questione potrebbero essere prodotte, seppur quali elementi indiziari, nell'ambito del processo tributario, sulla base di un'autorizzazione rilasciata dall'autorità giudiziaria, magari in tempi antecedenti alla derubricazione del reato contestato in sede penale o all'archiviazione della relativa posizione processuale. In questo caso, si verificherebbe proprio ciò che, secondo la Corte di Cassazione, il divieto posto dall'articolo 270 c.p.p. avrebbe inteso evitare: le intercettazioni non potrebbero essere utilizzate in altro procedimento penale, ma potrebbero essere utilizzate nel processo tributario connesso a quello penale, rendendo così possibile che prove acquisite sulla base di imputazioni *"fantasiose"* vengano utilizzate, seppur con ridotta valenza, ai fini della valutazione del quadro probatorio in sede tributaria.

## Le dichiarazioni di terzi

Un altro caso nel quale si può avere un utilizzo, sia in ambito processuale penale sia processuale tributario, di elementi di prova acquisiti in uno dei due procedimenti sono le cosiddette *"dichiarazioni di terzi"* oppure le *"sommarie informazioni testimoniali di polizia giudiziaria"*, così definite perché, pur trattandosi sostanzialmente di deposizioni testimoniali, non sono assunte secondo le procedure e le garanzie previste per queste ultime, compreso il giuramento. Le dichiarazioni di terzi si raccolgono a verbale

in una fase anteprocedimentale e cioè prima che si avvii il procedimento di accertamento da parte degli uffici del Fisco, durante i controlli di natura amministrativa eseguiti dalla polizia tributaria nei confronti di un determinato contribuente. I *"terzi"* sono soggetti che vengono escussi perché informati su fatti la cui conoscenza da parte dei verificatori può contribuire a far luce su determinati aspetti rilevanti ai fini della definizione e della qualificazione della pretesa tributaria.

Ma si tratta di atti investigativi compiuti prima e al di fuori del procedimento di accertamento e del conseguente processo tributario da funzionari della Amministrazione finanziaria, senza l'osservanza di particolari garanzie difensive anche perché compiuti nei confronti di soggetti estranei al rapporto giuridico d'imposta oggetto degli accertamenti fiscali.

Il problema della utilizzazione delle dichiarazioni di terzi, raccolte durante le verifiche fiscali o nell'esercizio degli altri poteri attribuiti agli uffici del Fisco dagli articoli 32 e ss., D.P.R. 600/1973 e dagli articoli 51 e ss. D.P.R. 633/1972, nel processo tributario è reso particolarmente delicato dal divieto posto dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992.

Si è a lungo dibattuto sulla loro utilizzabilità, in quanto considerati uno strumento con cui eludere il divieto posto dalla legge, introducendo surrettiziamente nel processo tributario una prova di carattere sostanzialmente testimoniale. Divieto a suo tempo imposto sia per la natura scritta e documentale del processo tributario sia per la ritenuta riluttanza e, quindi, inattendibilità delle persone che potrebbero essere chiamate a deporre a danno di soggetti con i quali, nella maggioranza dei casi, intercorrono rapporti di lavoro (dipendenti, fornitori, clienti, etc...). Si tratta di una norma sottoposta più volte al vaglio della Corte Costituzionale, che ha sempre respinto le eccezioni di incostituzionalità, sia per la specificità del processo tributario, sia per l'ampia discrezionalità riconosciuta al Legislatore nel fissare le regole processuali in relazione alle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (cfr. Corte Costituzionale, ordinanza n. 375/2004).

Per quanto attiene all'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni rese da *"soggetti terzi"* in sede di verifica o, comunque, di accertamenti preliminari, i giudici della Suprema Corte si sono espressi in senso favorevole, osservando che il divieto di cui al citato articolo 7, D.Lgs. 546/1992 *"si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo, che è necessariamente orale, di solito di iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, compor-*

ta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da "terzi", e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente-parte e l'Erario" (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 5746/2010).

Secondo tale pronuncia, che ricalca l'indirizzo ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità, le dichiarazioni in questione costituiscono elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza, possono dare luogo a presunzioni disciplinate dall'articolo 2729, cod. civ..

A questo orientamento si potrebbe obiettare che, nella sostanza, vengono valutate ai fini della formazione del libero convincimento del giudice, seppur con il valore probatorio di semplici indizi, dichiarazioni raccolte informalmente nella immediatezza delle operazioni di controllo, fuori dal processo e senza alcuna particolare garanzia di genuinità (basta osservare che già dal modo di porre le domande si possono avere risposte suscettibili di diverso apprezzamento e interpretazione), mentre non sono ammesse le testimonianze, che sarebbero rese davanti a un giudice terzo nell'ambito del processo, con il rispetto di rigorose procedure previste dal codice di rito.

Sul piano teorico, la distinzione fra indizio e prova è di facile comprensione, ma la dichiarazione di una segretaria che afferma che determinati elementi contenuti in un brogliaccio o in un dischetto si riferiscono a introiti relativi a operazioni eseguite in nero, anche se qualificabile come indizio, avrà un peso rilevante nella formazione del giudizio, atteso che in assenza di altri indizi, in relazione ai quali valutare il requisito della concordanza, l'unico indizio – se grave e preciso – verrebbe definito in dottrina "indizio necessario", in quanto avrebbe in sé una forza probatoria sufficiente a provare da solo il *thema decidendum*.

Nella citata sentenza dei giudici di legittimità n. 5746/2010 si afferma anche che la natura e la valenza, nel processo tributario, degli elementi indiziari contenuti nelle dichiarazioni di terzi non mutano sia che queste siano raccolte in via diretta in fase di verifica, sia che siano espunte dagli atti di un giudizio penale o civile. Va aggiunto che occorre prevedere la facoltà per il contribuente di produrre in sede di accertamento o di contenzioso tributario dichiarazioni di terzi a proprio favore direttamente sollecitate dallo stesso contribuente. Anche a tali dichiarazioni viene riconosciuta la natura di indizi liberamente va-

lutabili dal giudice al fine della formazione del suo libero convincimento.

Si pone, peraltro, il problema di garantire il principio dell'effettività del diritto di difesa. A tale fine va riconosciuta al contribuente la possibilità di contestare le dichiarazioni di terzi prodotte in dibattimento dall'Amministrazione finanziaria, chiedendo al giudice di ricorrere ai suoi ampi poteri di indagine e di ordinare un supplemento di istruttoria, nel corso della quale ammettere la produzione da parte del contribuente di dichiarazioni di terzi sotto la forma di dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000. Su questa possibilità si è formata una copiosa giurisprudenza, non sempre univoca: secondo un orientamento ormai minoritario, la dichiarazione non avrebbe alcuna rilevanza probatoria in sede processuale ma avrebbe natura di mera certificazione amministrativa; secondo la giurisprudenza prevalente (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 9958/2008) le dichiarazioni raccolte dal contribuente avrebbero lo stesso valore indiziario delle dichiarazioni raccolte dagli operatori del Fisco e, quindi, *"... di elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire da soli il fondamento della decisione ..."*.

In conclusione, si può rilevare, da un lato, che le dichiarazioni di terzi rese nel corso delle operazioni di verifica possono essere utilizzate sia nel processo tributario sia nel procedimento penale e, dall'altro, che gli elementi sottoposti al vaglio dei giudici avranno il valore di meri indizi, rappresentando così un ulteriore esempio delle reciproche interferenze esistenti fra i due procedimenti, che si pongono in contrasto con il principio della loro netta separazione, sancito dall'articolo 20, D.Lgs. 74/2000.

## La rilevanza delle presunzioni

Taluni comportamenti antigiridici diretti a sottrarre base imponibile al Fisco con la conseguente evasione dell'imposta corrispondente, in materia di imposte dirette e di Iva, sono soggetti a sanzione penale, perché ritenuti gravemente lesivi degli interessi dell'Erario. Si tratta, in taluni casi, di comportamenti tenuti mediante condotte caratterizzate da un atteggiamento fraudolento, poste in essere cioè con l'inganno, l'artificio, il raggio, attraverso i quali si intende dissimulare il fine illecito perseguito; in altri casi, si tratta di condotte non fraudolente ma così gravi da avere, a giudizio del Legislatore, rilevanza penale (si pensi, per esempio, all'omesso versamento dell'Iva previsto dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000). Nell'u-

no o nell'altro caso, la rilevanza penale può essere connessa al superamento di determinate soglie di punibilità, fissate sia in termini di base imponibile non dichiarata sia in termini di imposta evasa o non versata. Sono limiti oltre i quali si ritiene che la lesione all'interesse giuridico tutelato debba essere sanzionata con una pena criminale.

In questi casi, si tratta di stabilire se l'entità della base imponibile non dichiarata e l'entità della conseguente imposta evasa superano le soglie quantitative previste dalla legge per ogni fattispecie di reato. In particolare, per quanto riguarda l'imposta evasa, bisognerà raffrontare l'imposta dichiarata dal contribuente con "*l'imposta effettivamente dovuta*", secondo la nozione definita dal Legislatore penale all'articolo 1, lettera f), D.Lgs. 74/2000. Questa puntualizzazione del Legislatore induce a ritenere che abbia voluto distinguere "*l'imposta effettivamente dovuta*" dalla "*maggior imposta dovuta*", come determinata sulla base delle procedure di accertamento seguite dagli uffici finanziari. Ne consegue che "*l'imposta effettivamente dovuta*" non si identifica con quella contestata dal Fisco nell'avviso di accertamento; l'avverbio "effettivamente" sottolinea la colorazione penalistica di questa imposta dovuta e la sua autonomia rispetto alla nozione fiscale: è risaputo che la legge penale concentra l'attenzione sulla "effettività" delle situazioni, indipendentemente dalla configurazione e disciplina che possono darne altri rami dell'ordinamento.

Da quanto sopra emerge che il giudice, per stabilire se la condotta tenuta dal contribuente assuma rilevanza penale, deve fare riferimento alla normativa tributaria per quanto riguarda le modalità di determinazione del *quantum debeatur*, ma non può acriticamente recepire quanto accertato in sede amministrativa dagli uffici del Fisco, quando il maggior debito d'imposta contestato è il risultato di procedimenti presuntivi previsti dalla legislazione tributaria o quando ostano limitazioni in tema di prova; in questa ottica, l'avverbio "effettivamente" significa imposta dovuta in linea di fatto senza le costruzioni presuntive e i vincoli probatori del procedimento tributario.

La questione si rileva in tutta la sua complessità nel caso in cui l'imposta evasa contestata dall'ufficio sia determinata, invece che mediante rettifiche apportate ai singoli componenti della base imponibile, con i metodi:

- dell'accertamento analitico induttivo, previsto dall'articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973;
- dell'accertamento induttivo, previsto dal comma 2 del predetto articolo;

- dell'accertamento sintetico previsto dall'articolo 38, comma 4, D.P.R. 600/1973.

Fermo restando che il giudice penale non potrà non tener conto di queste procedure di accertamento e che quindi dovrà prendere le mosse da quanto contestato dall'ufficio, altrimenti si correrebbe il rischio di escludere dalla tutela penale le condotte maggiormente lesive degli interessi dell'Erario, incomberà allo stesso giudice l'onere di verificare con il massimo rigore i presupposti di legittimità del risultato che dalle stesse scaturisce, presupposti costituiti, oltre che dalle circostanze per cui è possibile il ricorso alla particolare forma di accertamento, anche dai criteri utilizzati per determinare il reddito complessivo netto, per ciò che attiene le imposte sui redditi, nonché l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile per quanto attiene all'Iva.

Si tratta quindi di accertare "*l'imposta effettivamente dovuta*" in relazione alle dimensioni economiche del soggetto d'imposta e alla corrispondenza di quanto contestato dal Fisco alla sua capacità contributiva. Qualora, per esempio, l'accertamento si basi su maggiori ricavi accertati, il giudice dovrà verificare che l'ufficio nella determinazione del "*reddito complessivo netto*" abbia tenuto conto dei costi sostenuti per il conseguimento di quei ricavi, anche se non annotati sulle scritture contabili. Il giudice, infatti, nel ricostruire l'effettiva posizione fiscale del contribuente/imputato, non potrà non tener conto dei cosiddetti "*costi in nero*", atteso che si tratta, comunque, di costi effettivamente sostenuti e inerenti all'attività esercitata e, quindi, concorrenti di fatto alla formazione del reddito di esercizio.

Nel caso, invece, di contestazioni mosse al contribuente sulla base delle risultanze degli studi di settore, è stato previsto esplicitamente che quelle risultanze non abbiano rilevanza penale, ancorché gli elementi in contestazione superino le soglie di punibilità previste per le fattispecie di reato teoricamente contestabili, proprio perché basati principalmente su elaborazioni matematico/statistiche e, quindi, disancorati da dati reali obiettivamente riscontrabili. In tutte le altre ipotesi di accertamenti basati su presunzioni, ancorché gravi, precise e concordanti, il contribuente, in sede penale, potrà avvalersi, in chiave difensiva, di tutti gli strumenti probatori previsti dal codice di rito e, in primo luogo, della prova testimoniale.