

RELAZIONE

Parte prima

I LIMITI ALLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO: IN PARTICOLARE LA PROVA PENALE

Uno dei cardini del processo tributario e dei suoi rapporti con il processo penale è costituito dal parallelismo o “doppio binario” tra processo amministrativo tributario e processo penale.

Evoluzione storica

La tematica dei rapporti tra processo tributario e processo penale ha radici lontane, risalenti alla Legge n. 4 del 1929 con la quale sono state delineate apposite figure di reati fiscali rientranti nell’orbita del diritto penale sostanziale e processuale.

Di cd. “**pregiudiziale tributaria**” parla espressamente **l’art. 21 comma 4 della L. 4/29** con riferimento limitato ai reati in materia di tributi diretti, statuendo che *“Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia”*. Permaneva invece la competenza piena del giudice penale o dell’Intendente di finanza per i reati in materia di tributi indiretti, in relazione alla tipologia di pena prevista (pena pecuniaria, all’Intendente di Finanza; pena congiunta o alternativa, al Tribunale).

L’esercizio dell’azione penale veniva quindi subordinato alla conclusione del procedimento amministrativo di accertamento ed al giudicato formatosi nel processo tributario: in ossequio alla pregiudiziale tributaria l’autorità giudiziaria penale aveva l’obbligo di sospendere qualunque iniziativa penale (ivi comprese le prime indagini) fino a quando non si aveva la certezza, sulla base delle informazioni provenienti dall’Amministrazione Finanziaria interessata, della definitività dell’avviso di accertamento o in conseguenza del decorso del termine per impugnare, ovvero in conseguenza della definitività del giudizio tributario.

La ragione della “pregiudiziale tributaria” risiedeva nel principio della unità della giurisdizione; tuttavia la regola della pregiudizialità tributaria rispetto al processo penale, oltre a destare sospetti di incostituzionalità in riferimento all’art. 101 Cost. costituiva un serio ostacolo all’attività repressiva penale a causa della lungaggine e complessità del rito tributario.

Va ricordato a tale proposito che la Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità costituzionale dell'art. 21 comma 4 della L. 4/29, con sentenza n. 8 del 20 febbraio 1973 aveva ritenuto compatibile la norma dal punto di vista costituzionale ribadendo la legittimità della pregiudiziale tributaria.

Il quarto comma dell'art. 21 veniva successivamente abrogato dall'art. 13, comma 1, della L. 516/82 che verrà a sua volta abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 74/00 il quale ha soppresso l'intero Titolo I della Legge del 1982.

Con la legge 512/82 si passa dunque – per come previsto dall'art. 13 – dal sistema della pregiudizialità tributaria al sistema cd. del “doppio binario” in forza del quale i due procedimenti rimangono autonomi. Unica eccezione, l'art. 12 comma 1 della Legge suddetta che introduceva una parziale deroga al principio del doppio binario prevedendo l'efficacia vincolante della sentenza penale irrevocabile nel processo tributario limitatamente ai fatti materiali oggetto del giudizio.

L'avvento del nuovo codice di procedura penale del 1989 determinava l'ennesima modifica del sistema per effetto dell'art. 654 cod. proc. pen. secondo cui *“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 suddetta è dunque, allo stato attuale, quella processual-penalistica che disciplina l'efficacia del giudicato penale nei confronti del procedimento tributario: la sentenza penale irrevocabile di assoluzione o di condanna fa stato nel processo civile ed amministrativo (e, dunque, anche in quello tributario) solo nei confronti dei soggetti che abbiano formalmente partecipato al processo penale (limite soggettivo) e sempre che i fatti ivi accertati in quella sede siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale, purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa (limiti oggettivi).

Deve trattarsi di epiloghi in sede dibattimentale, sicché la norma non trova applicazione nei casi di proscioglimento ex art. 425 cod. proc. pen. o di improcedibilità (per qualunque causa) dell'azione e neppure nelle ipotesi di proscioglimento o condanna pronunciati in esito a riti alternativi quali il

rito abbreviato o l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p. o ancora, di condanna irrogata mediante decreto penale.

La norma in esame è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità – non senza rilievi critici da parte della dottrina che aveva rilevato l'anomalia di una abrogazione tacita dell'art. 12 della L. 516/82 in quanto *lex specialis* ad opera di una legge penale generale successiva – nel senso che la norma processuale di nuovo conio ha, sia pure implicitamente, fatto venir meno la deroga costituita in ambito tributario dall'art. 12 della legge 516/82 alla regola generale stabilita dall'art. 28 cod. proc. pen. abrogato in tema di efficacia del giudizio penale rispetto ad altri giudizi, ripristinando integralmente la regola generale e quindi escludendo qualsiasi effetto vincolante del giudizio tributario rispetto al giudizio penale (Cass. Pen. Sez. 3^a 8.6.1994 n. 10792, Rv. 200381).

Con l'entrata in vigore del D.Lgs 74/2000 i rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario trovano compiuta disciplina nelle disposizioni enunciate negli artt. 20 e 25. In particolare, mentre l'art. 20 vieta la sospensione del procedimento tributario in pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, ovvero i fatti dal cui accertamento dipende la definizione della vicenda tributaria, l'art. 25, a sua volta, abrogando esplicitamente l'art. 12 della L. 516/82, ha eliminato il principio in base al quale la sentenza penale irrevocabile assumeva autorità di cosa giudicata nel processo tributario in relazione ai fatti materiali oggetto del giudizio penale, il che serve per escludere qualsiasi rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti (penale e tributario).

A tal riguardo, il **Ministero delle Finanze**, nella propria **Circolare 154/2000**, ha ammesso la possibilità che il giudicato penale faccia stato nel processo tributario nella sola ipotesi in cui la pronuncia del giudice penale non sia frutto dell'utilizzo di prove non ammesse nel processo tributario giusta previsione dell'art. 7 del D. Lgs. 546/92, il quale vieta la prova testimoniale ed esclude il giuramento dal novero delle prove ammissibili.

Al contempo, nel processo tributario assumono valenza probatoria le presunzioni, sia assolute, che relative, e financo quelle semplicissime, tutte inidonee a sostenere la responsabilità penale dell'imputato, atteso che il principio di non colpevolezza enunciato dall'art. 27 della Costituzione vincola la pronuncia di una sentenza di condanna alla certezza della colpevolezza dell'imputato.

Le limitazioni alla prova pongono, dunque, il problema del possibile contrasto tra giudicati.

Un consolidato orientamento della Suprema Corte, tuttavia, pur non riconoscendo autorità di cosa giudicata alla sentenza penale, afferma che il giudice tributario, nell'esercizio dei propri poteri autonomi di valutazione ex art. 116 cod. proc. civ., è comunque legittimato a valutare il materiale probatorio proveniente dal procedimento penale ed acquisito agli atti, al fine di verificarne la rilevanza ai fini fiscali (Cass. Sez. 5^a Civ. 16.5.2005 n. 10269, non massimata, ove si afferma che *“ai sensi dell'art. 654 del codice di procedura penale..... l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale), e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna”*: sicché l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alle tesi dell'amministrazione. Anzi il giudice tributario deve procedere ad una autonoma valutazione, secondo la regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, anche qualora ritenga di fondare il proprio convincimento su tali elementi” ; conforme, Cass. Sez. 5^a Civ. 22.9.2000 n. 12577 non massimata sul punto, secondo la quale: *“Il risultato raggiunto in sede penale non rappresenta un qualcosa di completamente avulso dal gravame tributario, in quanto il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori”*).

Nell'ipotesi del patteggiamento (art. 444 c.p.p.), la Corte di Cassazione si è spinta oltre, affermando che: *“La sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento.”* (Cass. Sez. 5^a Civ. 1.2.2006 n. 2213 non massimata).

In tema di sanzioni, è la norma prevista dall'art. 19 del D. Lgs citato a garantire l'unitarietà del sistema, stabilendo che *“quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa si applica la disposizione penale”*.

La materia dei rapporti tra processo penale processo tributario ha trovato una compiuta sistemazione nell'**art. 20 del D. Lgs. 74/00** in forza 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”.

Sotto il profilo sanzionatorio invece **l’art. 19** intitolato **“Principio di specialità”** prevede al primo comma che *“Quando uno stesso fatto é punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”.*

Tuttavia la regola della separazione tra i due sistemi processuali non è assoluta, soffrendo alcune limitazioni o temperamenti, il primo dei quali è rappresentato dalla circolazione della prova in termini bidirezionali, nel senso che le prove acquisite in uno dei due sistemi processuali possono essere riversate nell’altro trattandosi comunque di documenti.

L’art. 21, disegnato dal legislatore come strumento di raccordo tra i due sistemi al fine di evitare che dal proscioglimento in sede penale sotto il profilo soggettivo (carenza del dolo specifico di evasione) potesse derivare quale effetto automatico l’inapplicabilità della sanzione amministrativa, prevede espressamente al comma 1 la possibilità, in ogni caso, per l’Ufficio competente (si intende finanziario) di irrogare le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie che siano oggetto di notizia di reato e al comma successivo l’ineseguibilità di dette sanzioni nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall’articolo 19, comma 2, *“salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto”.* *“In quest’ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all’ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi”.*

La sospensione del processo tributario

Proseguendo sul tema dei rapporti “paralleli” tra processo tributario e processo penale, **una delle questioni che si è posta all’attenzione dell’interprete concerne l’eventuale applicabilità della regola della sospensione necessaria del processo tributario nel caso di contemporanea pendenza del procedimento penale vertente sugli stessi fatti**: ciò in ossequio al principio della cd. “pregiudiziale penale nel processo tributario” che troverebbe un corollario, secondo taluni nell’art. 295 cod. proc. civ.

Tale norma, come è noto, prevede la sospensione necessaria del processo qualora, dinanzi allo stesso o ad altro giudice, penda una controversia dalla quale dipenda la decisione della causa.

Nella giurisprudenza tributaria di legittimità l'ambito di applicazione della norma processuale civile viene circoscritto al solo spazio temporale della contemporanea pendenza di due giudizi in primo grado, senza che quello pregiudicante sia stato ancora deciso: la sospensione verrà meno quando nel processo sulla causa pregiudicante sia sopravvenuta la decisione di primo grado, non essendo all'occorrenza necessario che tale decisione passi in giudicato (Cass. S.U. 19.06.2012 n. 10027).

Ne consegue che, *“quando tra due giudizi esista rapporto di pregiudizialità, e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, è possibile la sospensione del giudizio pregiudicato soltanto ai sensi dell'art. 337 cod. proc. civ.”* (Cass. S.U. 10027/12 cit. conforme Cass. Civ., Sez. 3^a ord. 29 agosto 2008 n. 21924).

Ritornando al processo tributario, l'art. 295 citato trova applicazione nei limiti di cui all'art. 1, comma 2 del D.Lgs 546/92, così come trova applicazione l'art. 39 del medesimo decreto legislativo che limita i casi di sospensione del giudizio all'eventualità che sia presentata una querela di falso o che debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone.

Perché si possa parlare di sospensione necessaria del processo deve quindi verificarsi la sussistenza o meno di un giudizio pregiudiziale *“dalla cui definizione dipende la decisione della causa”*: si tratta quindi di un giudizio pregiudiziale non soltanto in senso logico-giuridico, ma anche di *“necessarietà”*, che va individuata nella assoluta e imprescindibile rilevanza della causa pregiudiziale nel giudizio da sospendere, nel senso che dalla definizione del giudizio penale deve dipendere la decisione della causa tributaria.

Ciò basta per escludere – in relazione al principio del “doppio binario” – un rapporto di dipendenza “necessaria” tra causa penale pregiudiziale e giudizio tributario, con la conclusione che non è ammissibile la sospensione del giudizio nell'ipotesi di pendenza di giudizio penale pregiudiziale vertente sugli stessi fatti.

Chiarissima in proposito **la giurisprudenza della S.C.** che ha escluso, muovendo dalla duplice premessa della inoperatività in ambito tributario del giudicato penale con effetti vincolanti e della valenza della sentenza penale soltanto come un semplice indizio o elemento di prova critica relativamente ai fatti in essa accertati, la possibilità di disporre ex art. 295 cod. proc. civ. ancorché

vi sia coincidenza tra i fatti esaminati in sede penale e quelli oggetto dell'accertamento in sede tributaria, la sospensione del processo tributario in attesa della definitività della predetta sentenza come peraltro stabilito espressamente dall'art. 20 del D. Lgs. 74/00 (**Cass. Sez. 5^a Civ. 27.2.2013 n. 4924**).

Pertanto, la regola secondo cui il processo tributario inizia, prosegue e si conclude anche in pendenza del procedimento penale comporta, di conseguenza, che il processo tributario è del tutto autonomo rispetto a quello penale e, per effetto di tale autonomia, è da escludere tanto il fatto che un tipo di processo debba attendere l'esito dell'altro, quanto il fatto che l'esito finale di un processo vincoli ad analogo esito quello ancora non conclusosi.

Come già accennato, la regola introdotta dalla L. 516/82 è stata poi ripresa dal D. Lgs. 546/92, bastando ricordare in questa sede che la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibile la censura di incostituzionalità dell'art. 39 D.L.gs n. 546/92, stante la reciproca autonomia del processo penale e del processo tributario (Corte Costituzionale, ord. 24.11.2010 n. 335).

La Consulta ha messo in risalto il fatto che se si vuole censurare la vigente disciplina dei "*rapporti tra procedimento penale e processo tributario*", occorre fare riferimento all'art. 20 Dlgs n.74/2000 che dispone che: "*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*".

Efficacia della sentenza penale nel processo tributario

Altro tema particolarmente pertinente nella materia in esame è quello relativo all'efficacia della sentenza penale nel processo tributario: questione che impone una ulteriore riflessione sul problema riguardante i criteri di valutazione degli elementi probatori emersi in sede penale nell'ambito del procedimento tributario in quanto strettamente connessa alla prima.

Sotto il primo profilo vanno richiamate alcune recentissime pronunce della S.C. secondo le quali

"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 tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna; ne consegue che 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 elementi di prova acquisiti al giudizio" (Cass. Sez. 6[^]-5[^] Ord. 24.11.2017 n. 28174; conforme Sez. 6[^]-5[^] Ord. 28.6.2017 n. 16262).

Corollario di tale principio è la limitata valenza in ambito tributario della sentenza penale irrevocabile (sia di condanna di proscioglimento) intervenuta per reati concernenti gli stessi fatti oggetto dell'accertamento da parte degli uffici finanziari, in quanto tale decisione costituisce un semplice elemento di prova, liberamente valutabile dal giudice tributario in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva. (così **Cass. Sez. 5[^] Civ. 13.2.2015 n. 2938**).

Si tratta di affermazioni di principi particolarmente importanti che dettano luce non soltanto sulla questione relativa alla efficacia (vincolante o meno) della sentenza penale nel processo tributario, ma anche sui criteri che il giudice tributario è tenuto ad osservare nella valutazione dei fatti sottoposti al suo esame in termini di piena autonomia rispetto ai contenuti della sentenza penale laddove chiamato a verificare la condotta delle parti e il materiale probatorio acquisito agli atti ai sensi dell'art. 116 c.p.c.).

I criteri di valutazione del giudice tributario rispetto al processo penale

Particolarmente degna di nota, con riferimento al **secondo profilo**, altra decisione della Cassazione Tributaria (**Cass. Sez. 5[^] 23.5.2012 n. 8129**) secondo la quale, in ossequio alla regola generale della non attribuità di *res judicata* alla sentenza penale irrevocabile (tanto di condanna quanto di assoluzione con qualsivoglia formula) stanti i limiti imposti dall'art. 7 del D. Lgs. 546/92, e la applicabilità del regime delle presunzioni semplici (inidonee, come è noto, a supportare una pronuncia penale di condanna), l'imputato che venga assolto in sede penale, anche con formula ampiamente liberatoria (ad es. per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste) può essere ritenuto responsabile nel parallelo procedimento tributario "qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario".

Sempre con riguardo alla valutazione da parte del giudice tributario degli elementi probatori emersi in sede penale, è bene rilevare che il sistema dell'istruzione probatoria è differente nei due predetti processi: il che osta, come già accennato, all'efficacia vincolante del giudicato penale ex

art. 654 cod. proc. pen. (Cass. Sez. 5^a Civ. 4924/213 cit.). Come è noto nel processo tributario non sono ammessi, alla luce dell'art.7 comma 4 del D.Lgs n. 546/1992, né il giuramento, né la prova testimoniale tipica; per di più, gli Uffici tributari possono legittimamente avvalersi in alcuni casi delle presunzioni, anche se non sono connotate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Con riferimento, invece, al processo penale, gli indizi dai quali si desume "l'esistenza di un fatto" devono essere gravi, precisi e concordanti (art. 192 comma cod. proc. pen.).

Ne consegue la libertà di valutazione da parte del giudice tributario non solo – come è ovvio – delle prove acquisite nel procedimento tributario propriamente detto, ma la libertà di fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale persino in quei casi nei quali detto giudizio sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale: unica, indefettibile condizione, quella gravante sul giudice tributario di procedere ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva.

Costituisce applicazione di tale principio l'affermazione giurisprudenziale secondo la quale il decreto di archiviazione ex art. 409 c.p.p. di un processo penale (che non ha natura di sentenza e dunque ha una portata decisoria ancora più ridotta) non solo non impedisce che lo stesso fatto possa essere diversamente valutato e qualificato dal giudice tributario, ma implica, a maggior ragione che nel caso della sentenza, che i fatti presi in considerazione in sede penale ai fini del reato di evasione fiscale debbano necessariamente essere autonomamente verificati dal giudice tributario, al fine di stabilirne la rilevanza nell'ambito specifico in cui l'accertamento di quei fatti è destinato ad operare (in termini **Cass. Sez. 5^a 18.5.2007 n. 11599**).

Ed a proposito della assoluta libertà di valutazione da parte del giudice tributario di fatti già oggetto di indagini in sede penale ed a riprova del potere-dovere del giudice tributario di compiere una valutazione autonoma, costituisce principio consolidato quello secondo il quale, una volta contestata da parte dell'Amministrazione finanziaria l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente-imprenditore commerciale, in quanto fondata su contabilità complessivamente inattendibile – e quindi contrastante con i criteri di ragionevolezza – è preciso onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione senza che il giudice tributario possa limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea (**Cass. Sez. 5^a Ord. 25.10.2017 n. 25257**; in termini analoghi **Cass. Sez. 5^a 14.6.2013 n. 14941**).

L'utilizzabilità nel processo tributario di atti o dichiarazioni provenienti dal processo penale

Altra questione di indubbio interesse concerne l'utilizzabilità degli atti penali nel processo tributario nella ipotesi in cui sia mancata ovvero sia risultata illegittima l'autorizzazione da parte dell'Autorità giudiziaria, non potendosi *tout court* affermare che ciò renda inutilizzabili gli atti acquisiti da parte del giudice tributario.

E' stato così precisato che *"In tema di accertamento dell'IVA, l'acquisizione, da parte della Guardia di Finanza presso gli istituti di credito, di dati, documenti e notizie relative a conti correnti bancari non è subordinata all'autorizzazione dell'autorità giudiziaria di cui all'art. 63 del d.P.R. n. 633 del 1972, prevista esclusivamente al fine di consentire la trasmissione agli uffici finanziari di materiale acquisito per fini esclusivamente penali, ma a quella del Comandante di Zona, ai sensi degli artt. 52, ultimo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, e 33 del d.P.R. n. 600 del 1973"* (Cass. Sez. 5^a Civ. 20.1.2010 n. 857).

La mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria prevista per la trasmissione di atti documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario. Tale autorizzazione, infatti, non è diretta a consentire alla Guardia di Finanza di accedere ai dati bancari a fini fiscali, ma soltanto a consentire la trasmissione anche agli uffici finanziari di materiale acquisito per fini esclusivamente penali.

Il principio di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita è norma peculiare del procedimento penale e non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico.

Tuttavia di recente **la giurisprudenza della S.C.** ha inteso temperare tale regola ermeneutica ribadendo la non necessità della preventiva autorizzazione da parte del Comandante di zona, prevista dall'art. 33, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 51, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora la Guardia di Finanza operi nell'esercizio di poteri di polizia giudiziaria e dunque la validità di atti compiuti in assenza di tale autorizzazione peraltro non prevista normativamente, *"salvo il coinvolgimento di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio"* (Cass. Sez. 6^a-5^a Ord. 26.5.2017 n. 13421).

Di contro è stato recentissimamente precisato dalla S.C. che *"In tema di accertamento, la mancanza di autorizzazione alle indagini bancarie rende le stesse illegittime ove si sia tradotta in*

un concreto pregiudizio per il contribuente, in conformità alla concezione sostanzialistica dell'interesse del privato alla legittimità del provvedimento amministrativo, espressa, in via generale, dall'art. 21 octies della l. n. 241 del 1990" (Cass. Sez. 5^a Ord. 18.4.2018 n. 9480).

Ed ancora – **stavolta con riferimento ad accessi domiciliari compiuti in assenza dell'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica ex art. 33 del d.P.R. 600/73 e 52 del d.P.R. 633/72** – la giurisprudenza della S.C. è ferma nell'escludere radicalmente l'utilizzabilità delle prove acquisite nel corso di una perquisizione avvenuta illegalmente per illegittimità del provvedimento di autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica ai sensi dell'art. 33 del d.P.R. 600/73 e 52 del d.P.R. 633/72, sottolineando i seguenti punti: **a)** non è necessaria alcuna esplicita disposizione normativa che preveda l'inutilizzabilità, derivando questa dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali si articola; **b)** se è vera la libertà ed autonomia di valutazione da parte del giudice tributario delle prove offerte in causa, è però altrettanto vero che ciò è impedito nelle ipotesi in cui non sia stata riscontrata la rituale assunzione; **c)** il documento che sia stato acquisito in violazione della legge non può refluire a vantaggio del detentore autore di quella violazione ovvero che ne sia stato comunque direttamente o indirettamente responsabile; **d)** esiste in ogni caso, a tutela della parte soggetta ad accessi, verifiche e perquisizioni, indipendentemente dall'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello fissato per il processo penale dall'art. 191 del vigente cod. proc. pen., un principio generale di inutilizzabilità collegato al valore dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione (**Cass. Sez. 5^a civ. 1.10.2004 n. 19689**; conforme **Cass. Sez. 5^a civ. 23.4.2007 n. 9568**).

E sulla stessa linea di rigore si colloca altro indirizzo successivo che, sempre in tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte degli Uffici finanziari dello Stato (o della Guardia di Finanza nell'esercizio dei compiti di collaborazione con detti uffici, ad essa demandati), circoscrive i confini dell'autorizzazione all'accesso rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi del primo (in locali adibiti "anche" ad abitazione) ovvero del secondo comma (in locali diversi, come quelli adibiti "solo" ad abitazione) dell'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo che detta autorizzazione consente solo lo specifico accesso autorizzato e che l'autorizzazione data in base all'una previsione normativa non è sostituibile con quella data in forza dell'altra previsione normativa: ciò anche "per limitare al massimo l'indubbio "vulnus" al principio costituzionale di

inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso" (**Cass. Sez. 5^a 20.10.2011 n. 21779**).

In decisioni ancor più recenti, nel ribadire il principio dell'utilizzabilità a fini fiscali di dati e documenti acquisiti dalla Guardia di Finanza in conformità all'art. 33 del d.P.R. 600/73 e 52 e 63 del d.P.R. 672/33 quando i militari operino come autorità di P.G., è stato precisato che l'applicazione delle norme processualpenalistiche è circoscritta, per effetto degli artt. 70 d.P.R. n. 600 del 1973 e 75 d.P.R. n. 633 del 1972, ai soli casi non espressamente disciplinati dai predetti decreti, fatti salvi, in ogni caso, i limiti derivanti da specifiche preclusioni, come, in ipotesi, la necessità di preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista dalle citate disposizioni tributarie per procedere a determinate attività. (Cass. Sez. 5^a Civ. 17.1.2018 n. 959).

Quanto alla eventuale utilizzabilità di atti di provenienza illegittima è stato affermata la legittimità dell'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche se acquisito in modo irrituale, fuorché di elementi la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale (**Cass. Sez. 6^a-5^a 28.4.2015 n. 8605** nella quale si faceva riferimento a dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, senza che vi fosse un onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, nonostante si trattasse di dati acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria).

In termini sostanzialmente analoghi si è espressa la S.C. circa **la possibilità di utilizzare nel processo tributario atti di provenienza illecita**, cioè non acquisiti attraverso i canali di cooperazione internazionale fiscale che espressamente prevedono l'utilizzo anche in sede giudiziaria delle informazioni acquisite dall'amministrazione estere, competendo al giudice del merito la eventuale verifica sulla utilizzabilità di una prova che sia stata acquisita nel corso dell'attività posta in essere per disporre, ad esempio, un sequestro preventivo sulla base della cd. "lista Falciani": ciò perché le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie sottolineandosi ancora che la sanzione d'inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti dalla parte all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti, mentre la successiva utilizzazione processuale va stabilita avuto

riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 234 e ss. c.p.p. (**Cass. Sez. 3^a Pen. 4.10.2012 n. 38753 non massimata**).

Ed ancora, ci si interroga sulla **utilizzabilità di determinati atti acquisiti nel giudizio penale**: così è stata affermata la **possibilità di produrre** (e quindi di acquisire da parte del giudice) **documenti sottoposti al segreto investigativo**, in quanto l'art. 63, comma 1, del d.P.R. 633/72 in tema di Iva e l'art. 33, comma 3, D.P.R. n. 600/73 sulle imposte sui redditi prevedono che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione della A.G., anche in deroga al segreto investigativo (art. 329 c.p.p.) possa trasmettere all'Agenzia delle Entrate informazioni, dati e notizie acquisiti nel corso delle indagini, con conseguente possibilità di derogare al segreto istruttorio.

Analogamente **è consentita la possibilità da parte del giudice tributario di acquisire ed utilizzare le intercettazioni**, in quanto se è vero che ai sensi dell'art. 270 cod. proc. pen. non è consentita in linea di massima l'utilizzabilità dei risultati delle intercettazioni in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti – a meno che dette intercettazioni risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza – tale limite riguarda esclusivamente l'ambito processual-penalistico di guisa che non può estendersi al processo tributario, ferma restando la possibilità (o opportunità) di adottare determinate cautele (per es. l'oscuramento di alcuni dati, previa disposizione dell'Autorità giudiziaria, a tutela della *privacy*, qualora si sia ancora nella fase delle indagini preliminari in cui le intercettazioni sono coperte dal segreto istruttorio).

In ogni caso la S.C. ha avuto modo di sottolineare l'utilizzabilità di intercettazioni disposte ed espletate in sede di indagini penali (al pari di dichiarazioni di terzi) purchè si tratti di atti legittimamente acquisiti in quella sede, precisando che tali atti, laddove trasmessi all'Amministrazione finanziaria entrano a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio sottoposto alla valutazione del giudice tributario in conformità a quanto previsto dall'art. 63 del d.P.R. n. 633 del 1972, norma che non contrasta né con il principio di segretezza delle comunicazioni di cui all'art. 15 Cost., trattandosi di atti autorizzati dal giudice, né con il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., perché, *“se è vero che il difensore non partecipa alla formazione della prova, è anche vero che nel processo tributario l'atto acquisito ha un minor valore probatorio rispetto a quello riconosciutogli nel processo penale”* (**Cass. Sez. 5^a Civ. 7.2.2013 n. 2916**).

Anche la perizia penale (come anche la C.T. ordinata dal P.M.) disposta e dunque acquisita nel corso di un procedimento penale può ben essere utilizzata in un giudizio diverso (come quello

tributario) da quello in cui è stata espletata, vertente tra le stesse parti o tra parti diverse e valutata quale prova "atipica" (in termini **Cass. Sez. 5[^] 14.11.2012 n. 19859**).

Quanto alle dichiarazioni rese da terzi alla Guardia di Finanza nell'ambito di un'indagine penale

è assolutamente pacifico l'orientamento in base al quale nel processo tributario è pienamente utilizzabile tale tipo di dichiarazioni ove rese alla Guardia di Finanza o agli agenti verificatori dell'Agenzia delle Entrate anche se inserite in forma sintetica nel p.v.c. che sia stato recepito nell'avviso di accertamento notificato alla parte assumendo essi il valore indiziario di un mere riformazioni liberamente valutabili acquisite nell'ambito di indagini amministrative e costituendo quindi per il giudice un elemento di convincimento, ancorchè la loro assunzione non sia avvenuta o verbalizzata in contraddittorio con il contribuente non richiesto da alcuna norma (in termini **Cass. Sez. 5[^] Civ. 5.12.2012 n. 21812**; v. anche in senso analogo **Cass. Sez. 5[^] 8.4.2015 n. 6946**; **Cass. Sez. 5[^] Ord. 13.7.2017 n. 17260** in cui si ribadisce la non necessità della instaurazione di un contraddittorio nei confronti del soggetto destinatario di un avviso di rettifica in materia di IVA e in particolare di fatture emesse per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti).

Con riguardo ancora al **reperimento in ambito di indagini penali di scritture contabili cd. "in nero"**, il loro rinvenimento costituisce indizio che le operazioni in esse annotate siano state effettivamente portate a termine sulla base dei prezzi mediamente praticati dall'impresa controllata, salvo che il contribuente non fornisca la prova contraria. Pacifica la giurisprudenza formatasi sul punto secondo cui *"In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la cd. "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39" ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria.*" (Così **Cass. Sez. 5[^] Civ. 27.2.2015 n. 4080**; più di recente **Cass. Sez. 5[^] Ord. 23.5.2018 n. 12680** in cui in applicazione del detto principio, la S.C. ha annullato la decisione del giudice tributario che aveva ritenuto assolto l'onere probatorio richiesto al contribuente in virtù di una perizia giurata di parte, senza fornire alcuna motivazione sulle ragioni della prevalenza di quest'ultima sulla prova indiziaria).

Tale orientamento viene ripreso da **Cass. Sez. 5[^] Civ. 4.11.2016 n. 9442** non massimata, nella parte in cui si afferma *"la inopponibilità del giudicato penale "a chi" non abbia partecipato al giudizio, ma non "da chi" non vi abbia partecipato*, e viene ribadito il principio che *"nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove*

acquisite nel giudizio penale ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo la regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva. Ne consegue che il giudice tributario non può negare in linea di principio che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento pronunciata ai sensi dell'art. 425 cod. proc. pen. possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale".

Utilizzabilità degli atti del processo tributario nel processo penale.

Problema inverso è quello inerente alla utilizzabilità da parte del giudice penale di atti formati nel procedimento tributario ovvero in esso acquisiti. La relatività del principio del "doppio binario" trova un preciso elemento di riscontro nella elaborazione giurisprudenziale formatasi in materia circa l'utilizzabilità nel processo tributario di atti del procedimento penale.

In linea generale si osserva che il principio della separazione tra i due processi non significa divieto o impossibilità che i dati raccolti in uno di essi non siano poi utilizzabili nell'altro. Ma va aggiunto che laddove dovessero ritenersi trasponibili *tout court* i criteri e gli *standard* probatori di un sistema processuale nell'altro, si correrebbe il rischio di ritornare alla pregiudiziale tributaria in realtà bandita dal legislatore dopo le riforme del 1982 e soprattutto del 2000.

Numerosi i limiti che l'utilizzazione di prove acquisite in un processo possa avvenire nell'altro: certamente **non possono essere utilizzate in ambito penale le presunzioni tributarie** (in qualsiasi forma possano caratterizzarsi), come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità "*Le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa*" (Cass. Sez. 3^a Pen. 23.6.2015 n. 30890; conforme Sez. 3^a 23.1.2013 n. 7078).

E ciò vale anche con riferimento alla determinazione della cd. "soglia di punibilità" in relazione al reato di cui all'art. 5 del D. Lgs. 74/2000, sulla base di presunzioni, metodologia non consentita per

il giudice penale come affermato da una recente sentenza della S.C. (Cass. Sez. 3^a pen. 17.2.2015 n. 6823).

Tuttavia se tali limitazioni valgono con riferimento alla sussistenza del reato ed alla sua punibilità in concreto, atteggiamento diverso ha assunto la giurisprudenza di legittimità in tema di **misure cautelari reali**, quali il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente. In tali casi le presunzioni tributarie ritenute dalla giurisprudenza più avveduta di legittimità quali indizi liberamente valutabili dal giudice penale ed utilizzabili ai fini della decisione in presenza di altri elementi di riscontro, possono costituire la base fondante per legittimare il provvedimento cautelare i cui presupposti sono – come è noto – il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

La giurisprudenza di legittimità, nel ribadire la regola della non utilizzabilità quale elemento di prova delle presunzioni legali previste dalle norme tributarie (v. oltre alla giurisprudenza dianzi citata Cass. Pen. Sez. 3^a, 26.11.2008 n. 5490,; idem 18/05/2011 n. 36396) ha tuttavia avuto modo di evidenziare, in tema di adozione di misure cautelari reali, il valore indiziario delle predette presunzioni ovvero dei dati di fatto che le sottendono (così **Cass. Pen. sez. 3^a, 1.2.1996 n. 2246**; più recentemente **Sez. 3^a 2.10.2014 n. 2006**; **Cass. Pen. Sez. 3^a 21.5.2015 n. 26746** non massimata; **Cass. Pen. Sez. 3^a 23.1.2013 n. 7078** cit.), sicché ben può essere fondata su di esse l'applicazione di una misura cautelare reale: ciò in quanto in tema di misure cautelari reali, ai fini della loro applicazione non occorre un compendio indiziario in termini di gravità come richiesto dall'art. 273 cod. proc. pen. per l'applicazione di misure cautelari personali, essendo sufficiente l'esistenza del *fumus* del reato secondo la prospettazione della pubblica accusa sulla base della indicazione di dati fattuali che si configurino coerenti con l'ipotesi criminosa.

Recentemente anche in relazione alle **modifiche intervenute con il D. Lgs. 158/15** si sono posti problemi di utilizzabilità della decisione tributaria in ambito penale con specifico riguardo alla fase delle indagini preliminari ed in particolare all'aspetto afferente alle misure cautelari reali.

Una decisione del giudice tributario che accerti definitivamente il debito tributario, riducendone l'originario ammontare come determinato nell'avviso di accertamento ovvero che escluda l'esistenza di un debito tributario all'esito del giudizio tributario può assumere riflessi decisivi ai fini della emettibilità di una misura cautelare reale ovvero della sua revoca (parziale o totale) da parte del giudice penale in sede di riesame.

Si veda anche l'ipotesi dei reati di cui all'art. 4 del D. Lgs. 74/00 (Dichiarazione infedele) o degli artt. 10 bis e 10 ter del medesimo D. Lgs. in cui è evidente che in presenza di una decisione del

giudice tributario favorevole al contribuente che risulti contemporaneamente indagato per quegli stessi fatti in ambito penale, difficilmente il Pubblico Ministero si determinerà ad adottare un provvedimento cautelare con il rischio di una revoca in sede di riesame o all'esito del ricorso in sede di legittimità.

Quanto alla utilizzabilità nel processo penale di atti di indagine svolti in sede amministrativa dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, l'atteggiamento della giurisprudenza di legittimità è nel senso di ritenere acquisibili determinati documenti ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen.

Così ad. es., **in tema di utilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza**, avendo la S.C. ritenuto che tale atto è inseribile nel fascicolo del dibattimento nella parte in cui riproduce situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche; così che possono essere utilizzati i riscontri documentali e contabili amministrativi quando riproducono una situazione obiettiva neppure contestata (**Cass. Pen. Sez. 3[^] 15.1.1998 n. 1944**; conforme **Cass. Pen. Sez. 3[^] 1.4.1998 n. 7820**).

Tuttavia con riferimento a quest'ultimo orientamento ripreso da **Cass. Sez. 3[^] Pen. 18.1.2008 n. 6881**; ancora, da **Cass. Sez. 3[^] pen. 10.2.2010 n. 15372** e più di recente da **Cass. Sez. 3[^] pen. 26.10.2016 n. 6594** che hanno escluso l'inutilizzabilità automatica dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza in violazione dell'art. 220 Disp. Att. Cod. proc. pen. occorrendo una previsione espressa delle norme rinvenibili nel codice di rito alle quali rinvia il menzionato art. 220, si contrappone un diverso indirizzo secondo il quale in ipotesi siffatte si verifica una nullità di ordine generale ex art. 178 comma 1 lett. c) cod. proc. pen.: in termini **Cass. Sez. Fer. 27.7.2010 n. 38393**; più di recente **Cass. Sez. 3[^] pen. 24.5.2016 n. 5235**).

Queste, in sintesi, le regole di valutazione cui deve ispirarsi il giudice tributario in tema di prove acquisite nel giudizio penale ed i relativi limiti imposti al giudice tributario a garanzia della inutilizzabilità di atti illecitamente acquisiti in quella sede.

Parte Seconda

La responsabilità del consulente fiscale e del commercialista nella commissione dei reati tributari.

Sebbene non strettamente pertinente al tema trattato un problema di diversa natura e di non poco momento, che non riguarda la valutazione in ambito tributario di prove acquisite nel

processo penale, è, invece, quello afferente alla **responsabilità del consulente fiscale ed in generale del professionista nell'ambito dei reati tributari**: si tratta di vedere che ricadute possa avere l'eventuale responsabilità del professionista nel processo tributario.

E stato in proposito affermato dalla giurisprudenza penale di legittimità che **ricade sul consulente fiscale la responsabilità di fatti di rilievo penale compiuti dal contribuente purché ne sia consapevole**.

La recente riforma dei reati tributari attuata con il D. Lgs. 158/15, ed in particolare l'art. 12, prevede la responsabilità fiscale del professionista che prende parte con il contribuente alla commissione dell'illecito penale il quale può coinvolgere il consulente fiscale il quale fornisca pareri in materia o suggerimenti circa la conduzione e l'organizzazione dell'attività imprenditoriale del cliente. E' bene precisare, sul piano della responsabilità penale, che la configurabilità del reato è possibile solo in presenza dell'elemento soggettivo del **dolo** (che deve essere generico), non essendo ravvisabile una responsabilità per colpa valutabile, semmai, in sede civile nella ipotesi nient'affatto residuale, di azione di risarcimento danni per responsabilità professionale.

Può ad es. accadere che il **consulente sia partecipe all'evasione di imposte**, nella misura in cui suggerisca al proprio cliente le modalità con le quali aggirare le prescrizioni normative ovvero lo induca ad evadere, dovendosi viceversa escludere un coinvolgimento del professionista in ipotesi di inconsapevolezza circa la condotta illecita del cliente.

In particolare con riguardo alla, purtroppo non infrequente, ipotesi di **concorso fra cliente e commercialista nella commissione del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti** (configurabile nel caso in cui presso lo studio del consulente, venga trovato un rilevante numero di fatture non contabilizzate dalle imprese emittenti ma solo dall'emittente al fine di evadere l'IVA e le imposte sui redditi) la S.C. si è pronunciata in senso affermativo (**Cass. Sez., 3^a pen. 26.5.2010 n. 35453** non massimata).

A diversa conclusione invece è giunta la S.C. in tema di **concorso del professionista nel reato di omessa dichiarazione posta in essere dal contribuente**, precisando che il reato in esame non può configurarsi perché *"l'affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere per via telematica la dichiarazione dei redditi alla competente Agenzia delle Entrate - ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1988, art. 3, comma 8, come modificato dal D.P.R. n. 435 del 2001, - non esonera il soggetto obbligato alla dichiarazione dei redditi a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente*

adempito (v. Cass. Sez. 3^a Pen. 29.3.2012 n. 16958 non massimata; conforme Cass. Sez. 3^a pen. 29.10.2009 n. 9163).

Quanto alle sanzioni penali irrogabili, nell'ipotesi di accertata responsabilità penale del professionista contabile in materia di reati tributari va poi ricordato che laddove i fatti siano stati commessi dopo l'entrata in vigore del D. Lgs. 158/15, si verterà in tema di responsabilità cd. "aggravata" disciplinata dall'art. 13 bis del D. Lgs. 74/00 come modificato dal D. lgs. 158/15 che prevede un aumento di pena della metà (si tratta di aggravante ad effetto speciale perché superiore al terzo) per i delitti di cui al titolo II quando il reato venga commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale espletata da un professionista o intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Ci si vuol riferire ai reati in tema di: **1)** dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; **2)** dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; **3)** dichiarazione infedele; **4)** omessa dichiarazione; di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; **5)** occultamento o distruzione di documenti contabili; **6)** omesso versamento di ritenute certificate; **7)** omesso versamento dell'IVA; **8)** indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

E, sempre a proposito della responsabilità aggravata del consulente a titolo di concorso con il cliente in materia di reati tributari, è recentemente intervenuta la S.C. affermando i seguenti principi di diritto: **a)** "In tema di reati tributari, il consulente fiscale è responsabile, a titolo di concorso, per la violazione tributaria commessa dal cliente, quando, in modo seriale, ossia abituale e ripetitivo, attraverso l'elaborazione e commercializzazione di modelli di evasione, sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente"; **b)** "In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell'aggravante nel caso in cui reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale (D.Lgs. n. 74 del 2000, art.13 bis, comma 3), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la serialità che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione ...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione..., rappresentativa di una certa abitualità e ripetitività della condotta incriminata". **c)** "In tema di reati tributari, il sequestro preventivo per equivalente, funzionale alla

confisca prevista dall'art. 12 bis, d.lgs n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più autori della condotta criminosa, non essendo ricollegabile all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. (Cass. Sez. 3^a pen. 14.1.2017 n. 1999; conforme Cass. Sez. 2^a Pen. 26.4.2018 n. 29395; v. anche sul profilo della responsabilità concorsuale del commercialista Cass. Sez. 3^a pen. 16.6.2011 n. 24166; v. anche Cass. Sez. 3^a pen. 16.6.2015 n. 24967; ancora Cass. Sez. 3^a pen. 11.5.2015 n. 19335).

In conclusione la prestazione professionale del consulente fiscale o del commercialista o di altro soggetto che a titolo professionale sia stato incaricato dal proprio cliente di seguire la contabilità è soggetta a particolare attenzione da parte dell'Ordinamento penale speciale soprattutto dopo le modifiche intervenute con il D. Lgs. 158/15 che, oltre a delineare formalmente una responsabilità penale a titolo concorsuale del professionista, peraltro già elaborata dalla giurisprudenza di legittimità in chiave interpretativa ben prima di tali modifiche, ne aumenta la sanzione criminale che oltre a caratterizzarsi per una pena detentiva può estendersi anche a misure cautelari reali proprio sulla base della estensione ai correi della responsabilità del singolo materiale autore della violazione. Da qui la necessità per il professionista di adeguarsi non solo alle nuove disposizioni normative ma anche ad orientamenti giurisprudenziali che, sebbene nuovi, possono già dirsi consolidati e quindi integranti vere e proprie "*regulae iuris*" da osservare scrupolosamente.

Grazie per l'attenzione

Renato Grillo

Sez. 5 - , **Ordinanza n. [12680](#)** del 23/05/2018 (Rv. 648775 - 01)

Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI. Estensore: GIANCARLO TRISCARI. Relatore: GIANCARLO TRISCARI.

A. (AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO .) contro E.

Cassa con rinvio, COMM.TRIB.REG. CATANZARO, 24/10/2013

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 050 ACCERTAMENTO INDUTTIVO O SINTETICO

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - VALUTAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE - ACCERTAMENTO

INDUTTIVO O SINTETICO Contabilità in "nero" - Valenza indiziaria - Ragioni -
Conseguenze - Fattispecie.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, perché nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c., devono ricomprendersi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la sentenza impugnata che aveva ritenuto assolta detta prova richiesta al contribuente in virtù di una perizia giurata di parte, senza fornire alcuna motivazione sulle ragioni della prevalenza di quest'ultima sulla prova indiziaria).

Riferimenti normativi: [Cod. Civ. art. 2697](#)

[CORTE COST.](#)

[Cod. Civ. art. 2709](#)

[Cod. Proc. Civ. art. 116](#)

[CORTE COST.](#)

[DPR 29/09/1973 num. 600 art. 39](#)

Massime precedenti Conformi: [N. 4080 del 2015 Rv. 634980 - 01](#)

Massime precedenti Vedi: [N. 14150 del 2016 Rv. 640561 - 01](#)

Va altresì ribadito il principio che "nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione

dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva.

Altra questione concerne la **possibilità di produrre nel processo tributario documenti sottoposti al segreto investigativo.**

La risposta è in senso positivo.

L'art. 63, comma 1, D.P.R. 633/72 in tema di Iva e l'art. 33, comma 3, D.P.R. n. 600/73 sulle imposte sui redditi prevedono che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione della A.G., anche in deroga al segreto investigativo (art. 329 c.p.p.) possa trasmettere all'Agenzia delle Entrate informazioni, dati e notizie acquisiti nel corso delle indagini, con conseguente possibilità di derogare al segreto istruttorio.

Si ritiene che anche le **intercettazioni** siano utilizzabili nel processo tributario; anche se l'art. 270 c.p.p. prevede che i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza, tali limite di utilizzo si riferisce solamente a altri procedimenti penali e non può essere steso al processo tributario, pur potendosi chiedere l'oscuramento di alcuni dati, previa disposizione dell'Autorità giudiziaria, a tutela della privacy, qualora si sia ancora nella fase delle indagini preliminari in cui le intercettazioni sono coperte da segreto.

Non è requisito di ammissibilità che in sede penale sia stato osservato il **principio del contraddittorio**, in quanto la relativa difesa può essere attuata anche nel processo tributario e ben potendo il giudice tributario non attribuire rilievo ad elementi di prova formati nel giudizio penale che difettano delle garanzie difensive.

La **perizia penale**, così come anche la CTU in sede civile può essere utilizzata in un giudizio diverso da quello in cui sono state espletate, vertente tra le stesse parti o tra parti diverse, quindi può essere prodotta anche nel giudizio tributario e valutata quale prova atipica

Anche sotto il profilo processuale, con riferimento al diritto di difesa, marcate sono le differenze rispetto al processo penale; ad esempio nel processo tributario l'udienza non può essere differita per legittimo impedimento del difensore, in quanto, a differenza di quello penale, non è rinvenibile un principio che imponga il rinvio in caso di impedimento del difensore a meno che non venga provata anche l'impossibilità della sostituzione. Infatti «l'istanza di rinvio dell'udienza di discussione della causa per grave impedimento del difensore, a sensi dell'art. 115 disp. att. cod. proc. civ., deve fare riferimento all'impossibilità di sostituzione, venendo altrimenti a prospettarsi soltanto un problema attinente all'organizzazione professionale del difensore, non rilevante ai fini del differimento dell'udienza»¹

L'art. 115 disp. att. c.p.c. (da intendersi richiamato nel procedimento tributario per effetto del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2) sancisce il potere discrezionale del giudice di rinviare la discussione della causa "per grave impedimento del tribunale o delle parti" e contro il rigetto dell'istanza di rinvio presentata dal difensore "non può essere dedotta la violazione di norme ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 dovendosi eventualmente - denunciare il vizio di motivazione inerente alla giustificazione dell'utilizzo di tale potere."²

¹ Cass. 2 novembre 2011, n. 22713

² Cass. 19 marzo 2010 n. 6753

3) Utilizzabilità degli atti del processo tributario nel processo penale

La relatività del principio del “doppio binario” trova un preciso elemento di riscontro nella elaborazione giurisprudenziale formatasi in materia circa l'utilizzabilità nel processo tributario di atti del procedimento penale.

In linea generale si osserva che il principio della separazione tra i due processi non significa divieto o impossibilità che i dati raccolti in uno di essi non siano poi utilizzabili nell'altro. Ma va aggiunto che laddove dovessero ritenersi trasponibili tout court i criteri e gli standard probatori di un sistema processuale nell'altro si correrebbe il rischio di ritornare alla pregiudiziale tributaria in relata bandita dal legislatore dopo le riforme del 1982 e soprattutto del 2000.

Numerosi i limiti che l'utilizzazione di prove acquisite in un processo possa avvenire nell'altro: certamente non possono essere utilizzate in ambito penale le presunzioni tributarie (in qualsiasi forma possano caratterizzarsi), come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità “Le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa” (Cass. Sez. 3^a Pen. 23.6.2015 n. 30890, Rv. 264251; conformi Sez. 3^a 23.1.2013 n. 7078, Rv. 254852; Idem 1.2.1996 n. 2246, Rv. 205395).

E ciò vale anche con riferimento alla detemrinazione della cd. “soglia di punibilità” in relazione al reato di cui all'art. 5 del D. Lgs. 74/2000, sulla base di presunzioni, metodologia non consentita per il giudice penale come affermato da una recente sentenza della S.C. (17.2.2015 n. 6823).

Tuttavia se tali limitazioni valgono con riferimento alla sussistenza del reato ed alla sua punibilità in concreto, atteggiamento diverso ha assunto la giurisprudenza di legittimità in tema di misure cautelari reali, quali il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente. In tali casi le presunzioni tributarie ritenute dalla giurisprudenza più avveduta di legittimità quali indizi liberamente valutabili dal giudice penale ed utilizzabili ai fini della decisione in presenza di altri elementi di riscontro, possono costituire la base fondante per legittimare il provvedimento cautelare i cui presupposti sono – come è noto – il fumus boni juris e il periculum in mora.

La giurisprudenza di legittimità nel ribadire la regola della non utilizzabilità quale elemento di prova delle presunzioni legali previste dalle norme tributarie (v. oltre alla giurisprudenza dianzi citata Cass. Pen. sez. 3, 26.11.2008 n. [5490](#), Rv. 243089; idem 18/05/2011 n. [36396](#), Rv. 251280) ha tuttavia avuto modo di evidenziare in tema di adozione di misure cautelari reali il valore indiziario delle predette presunzioni ovvero dei dati di fatto che le sottendono (così Cass. Pen. sez. 3^a, 1.2.1996 n. [2246](#) Rv. 205395; più recentemente Sez. 3^a 2.10.2014 n. 2006, Rv. 261928; Cass. Pen. Sez. 3^a 21.5.2015 n. 26746 non massimata; Cass. Pen. Sez. 3^a 23.1.2013 n. 7078 cit.), sicché ben può essere fondata su di esse l'applicazione di una misura cautelare reale.

Ciò in quanto in tema di misure cautelari reali, ai fini

della loro applicazione non occorre un compendio indiziario in termini di gravità come richiesto dall'art. 273 cod. proc. pen. per l'applicazione di misure cautelari personali, essendo sufficiente l'esistenza del fumus del reato secondo la prospettazione della pubblica accusa sulla base della indicazione di dati fattuali che si configurino coerenti con l'ipotesi criminosa.

Recentemente anche in relazione alle modifiche intervenute con il D. Lgs. 158/15 si sono posti problemi di utilizzabilità della decisione tributaria in ambito penale con specifico riguardo alla fase delle indagini preliminari ed in particolare all'aspetto afferente alle misure cautelari reali .

Una decisione del giudice tributario che accerti definitivamente il debito tributario, riducendone l'originario ammontare come determinato nell'0'avviso di accertamento ovvero che escluda l'esistenza di un debito tributario all'esito del giudizio tributario può assumere riflessi decisivi ai fini della emettibilità di una misura cautelare reale ovvero della sua revoca (parziale o totale) da parte del giudice penale in sede di riesame. Si veda l'ipotesi dei reati di cui all'art. 4 del D. Lgs. 74/00 (Dichiarazione infedele) o degli artt. 10 bis e 10 ter del medesimo D. Lgs. in cui è evidente che in presenza di una decisione del giudice tributario favorevole al contribuente come risulti contemporaneamente indagato per quegli stessi fatti in ambito penale, difficilmente il Pubblico Ministero si determinerà ad adottare un provvedimento cautelare con il rischio di una revoca in sede di riesame o all'esito del ricorso in sede di legittimità.

Si pensi alle ipotesi disciplinate dagli artt.... del D. Lgs. 158/15

Quanto alla utilizzabilità nel processo penale di atti di indagine svolti in sede amministrativa dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate l'atteggiamento della giurisprudenza di legittimità è nel senso di ritenere acquisibili determinati documenti ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen.

Così ad. Es. in tema di utilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza avendo la S.C. ritenuto che tale atto è inseribile nel fascicolo del dibattimento nella parte in cui riproduce situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche; così che possono essere utilizzati i riscontri documentali e contabili amministrativi quando riproducono una situazione obiettiva neppure contestata (Cass. Pen. Sez. 3^a 15.1.1998 n. 1944, Rv. 210133; conforme Cass. Pen. Sez. 3^a 1.4.1998 n. 7820 Rv. 211225).

Il rinvenimento delle scritture extracontabili costituisce indizio che le operazioni in esse annotate siano state effettivamente portate a termine sulla base dei prezzi mediamente praticati dall'impresa controllata, salvo che il contribuente non fornisca la prova contraria.

Secondo la giurisprudenza della S.C. infatti "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la cd. "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39](#) dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'[art. 2709 e ss. cod. civ.](#) tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria."

Va ancora ribadito che *"nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva. Ne consegue che il giudice tributario non può negare in linea di principio che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento pronunciata ai sensi*

dell'[art. 425 cod. proc. pen.](#) possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale"

Il principio è ripreso da Cass. Sez. 5[^] trib. 9442/2017 nella pare in cui si afferma.....

la inopponibilità del giudicato penale "a chi" non abbia partecipato al giudizio, ma non "da chi" non vi abbia partecipato, e viene ribadito il principio che "*nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale ed anche nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di "giudicato opponibile" in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione, secondo la regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva. Ne consegue che il giudice tributario non può negare in linea di principio che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento pronunciata ai sensi dell'art. 425 cod. proc. pen. possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale*".

Sez. 5, *Sentenza n. [21812](#) del 05/12/2012* (Rv. 624483 - 01)

Presidente: Virgilio B. Estensore: Cirillo E. Relatore: Cirillo E. P.M. Zeno I. (Parz. Diff.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Deapu (Dodaro ed altro)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Sassari, 06/08/2007)

178 TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - 380 ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - POTERI DEGLI UFFICI DELLE IMPOSTE - ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE - Dichiarazioni extraprocessuali rese da terzi - Contraddittorio con il contribuente - Necessità - Esclusione - Utilizzabilità ai fini del convincimento del giudice - Sussistenza.

Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell'avviso di accertamento, hanno il valore indiziario di un mere riformazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, utilizzabili dal giudice quale

elemento di convincimento, sebbene esse non siano state assunte o verbalizzate in contraddittorio con il contribuente, da nessuna norma richiesto.

Riferimenti normativi: [DPR 26/10/1972 num. 633 art. 52 com. 6](#)

[DPR 29/09/1973 num. 600 art. 33](#)

[CORTE COST.](#)

Massime precedenti Conformi: [N. 20032 del 2011 Rv. 619267 - 01](#)

Massime precedenti Vedi: [N. 27060 del 2007 Rv. 601424 - 01](#)