



LBFP AVVOCATI · RECHTSANWÄLTE
LONER · BERTACCHI · FRANCIA · POMELLA

Avv. Carlo Bertacchi

*Mini master
Processo tributario*

I rapporti tra procedimento e processo penale e procedimento e processo tributario

Bolzano 20 febbraio 2025

I rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale

- Introduzione
- Il principio di specialità
- Il principio del «doppio binario»
- Il divieto del *ne bis in idem*
- Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale
- Le dichiarazioni rese dalla parte in sede amministrativa ed il principio del *nemo tenetur se detegere*

Introduzione

Legge 7 gennaio 1929, n.4 (Magna Charta – pregiudiziale tributaria)

Legge 7 agosto 1982, n.516 («manette agli evasori» - «doppio binario»)

D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74 (doppio binario rafforzato)

D.Lgs. 14 giugno 2024, n.87 (doppio binario temperato)

Il rapporto tra procedimento e processo penale e tributario prima della riforma operata con il D.Lgs. 87/2024

Legge 516/1982 - abbandono della pregiudiziale tributaria

D.Lgs. 74/2000 – autonomia dei due procedimenti.

Per la prima volta nella storia del diritto penale tributario, il giudice penale viene investito del compito di effettuare, in piena autonomia, l'accertamento dell'imposta evasa o dovuta.

Meccanismi volti a regolare in modo armonico i rapporti tra i due sistemi punitivi

- Principio di specialità (art.19, D.Lgs. 74/2000)
- Principio del c.d. «doppio binario» (art.20, D.Lgs. 74/2000)
- Divieto del *ne bis in idem* (art.20, D.Lgs. 74/2000)

Il principio di specialità post riforma del sistema punitivo tributario

«Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che preveda una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art.11, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n.472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato e resta ferma la responsabilità degli enti e società prevista dall'art.21, comma 2-bis» (art.19, D.Lgs. 74/2000)

Principio di specialità post riforma del sistema punitivo tributario

Nell'ipotesi in cui un medesimo fatto sia punibile, sia da una sanzione penale, che da una sanzione amministrativa, l'art.19 cit. prevede che si applichi esclusivamente la disposizione «speciale».

Gli organi competenti dovrebbero quindi verificare quale delle due sanzioni presenti elementi caratterizzanti rispetto all'altra.

Di regola è la norma penale ad essere speciale per la necessaria dimostrazione del dolo specifico ed il superamento, ove previsto, delle soglie di punibilità (v. Circolare 04.08.2000, n.154/E).

La giurisprudenza della Suprema Corte non esclude, peraltro, che possano essere applicate entrambe le sanzioni (v. Cass.pen., SS.UU. 12.09.2013, n.37424; SS.UU. 12.09.2013, n.37425; Sez.III 15.05.2014, n.20226; Sez.II, 11.05.2015, n.19334)

Principio del c.d. „doppio binario“ post riforma

*«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. **Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale POSSONO essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato»** (art.20 D.Lgs. 74/2000)*

Principio del c.d. „doppio binario“ post riforma

*«La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario **HA**, in questo, **EFFICACIA DI GIUDICATO**, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.*

La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente o società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati»

(art.21-bis D.Lgs. 74/2000)

Principio del c.d. „doppio binario“

Il processo penale ed il processo tributario possono procedere autonomamente ed arrivare a due autonomi giudicati.

Impossibilità di sospendere il processo penale in applicazione dell'art.479 c.p.p.

Il principio del doppio binario avrebbe dovuto implicare una completa separazione tra i due procedimenti, il che avrebbe dovuto comportare

- l'indifferenza per il processo tributario degli esiti del procedimento penale
- l'impossibilità dell'utilizzazione nell'una sede delle prove raccolte nell'altra

Il principio in esame era, peraltro, già prima della riforma, ampiamente eroso per le deroghe apportate dalla giurisprudenza della Suprema Corte, tanto penale, quanto tributaria.

Principio del c.d. „doppio binario“

Efficacia del giudicato penale ex art.654 c.p.p.

Giurisprudenza tributaria

L'accertamento delle risultanze fattuali compiuto dal giudice penale assurge ad elemento di prova o indizio in ordine ai fatti accertati penalmente e deve formare oggetto di autonoma valutazione quale elemento probante (Cass.civ. Sez.trib. 17.02.2010, n.5724; Sez.trib. 27.09.2011, n.19786; Sez.trib. 23.05.2012, n.8129; Sez.trib. 27.02.2013, n.4924; Sez.trib. 20.03.2015, n.5649; Sez.trib. 28.10.2015, n.21966)

«il giudicato esterno, al pari di quello interno, risponde alle finalità di interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche e di rendere stabili le decisioni ... l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile. Non ... una automatica ed acritica estensione del giudicato penale, bensì ... esplicita valutazione ... che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale ... sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria» (Cass.civ., Sez.trib., ord. 22.09.2021, n.25632)

Principio del c.d. „doppio binario“

Efficacia della sentenza non definitiva

Nulla osta a che il convincimento del giudice tributario si basi anche su fatti che emergono da una sentenza non passata in giudicato

(cfr. Cass.civ., Sez.trib. N.29193/2019)

Efficacia della sentenza di patteggiamento

Non ha valenza di giudicato esterno, ma secondo la giurisprudenza tributaria «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 le quali l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità e il giudice penale abbia prestato fede alla sua ammissione»

(Cass.civ., Sez.trib. N.34579/2019 e n.30807/2022)

Principio del c.d. „doppio binario“

Efficacia del decreto di archiviazione (o della sentenza di proscioglimento in udienza preliminare)

Il fatto che il giudice tributario sia sempre tenuto ad operare una valutazione critica delle circostanze fattuali emerse nel giudizio penale vale «» *a maggior ragione quando il provvedimento emesso nel procedimento penale sia, come nel caso in esame, un decreto di archiviazione ex art.408 c.p.p., il quale, a differenza della sentenza pronunciata all'esito del dibattimento, non dà luogo ad alcuna preclusione, non rientrando nemmeno nei provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata giusta il disposto dell'art.654 c.p.p.»*

(Cass.civ.. Sez.trib. N.25962/2022)

Il nuovo principio del „doppio binario“

La riforma del 2024 ha attenuato il principio a livello biunivoco:

- **penale – tributario:** se il binario penale si conclude con una sentenza di assoluzione con formula piena adottata **ad esito di un dibattimento**, detta sentenza esplica automatica autorità di giudicato nel binario tributario
- **tributario – penale:** se nel binario tributario si è formata sentenza irrevocabile, o il contribuente ha concluso con l'Erario un atto di definizione delle imposte in sede amministrativa «*anche a seguito di adesione*», aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per i quali è stata esercitata l'azione penale, questi **possono** essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato

Il nuovo principio del „doppio binario“

Il dialogo tra due mondi distinti

Penale

Principio di legalità (art.25, comma 2, Cost., artt.1 e 2 c.p.)

Principio di non colpevolezza (art.27, comma 2, Cost., art.6 CEDU)

In dubio pro reo (art.530, commi 1 e 3 c.p.p.)

Principio del ragionevole dubbio (art.533, comma 1, c.p.p.)

Il nuovo principio del „doppio binario“

Il dialogo tra due mondi distinti

Tributario

Principio di capacità contributiva (art.53 Cost.)

Presunzioni (legali, semplici e semplicissime)

Giudizio di verosimiglianza («più probabile che non»): *«la distinzione tra indizio e prova tende a sfumare, divenendo impercettibile in un processo il cui esito può essere determinato da canoni di giudizio di carattere probabilistico e non occorre il superamento di ogni ragionevole dubbio»* (Cass.civ., Sez.VI, 14.01.2015, n.527)

Divieto del *ne bis in idem*

«L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.

Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'art.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.

Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'art.12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti»

(art.20, D.Lgs. 74/2000)

Divieto del *ne bis in idem*

Ne bis in idem e pluralità di sistemi sanzionatori per lo stesso fatto

Il diritto a non essere giudicati o puniti due volte per uno stesso fatto costituisce un principio fondamentale del diritto penale, considerato dalla giurisprudenza costituzionale implicito nelle garanzie di cui agli artt.24 e 111 Cost..

Nell'ordinamento internazionale (art.4 del Protocollo n.7 alla CEDU e art.50 CDFUE) il principio viene inquadrato come diritto della persona a non essere sottoposto ad un secondo giudizio per lo stesso fatto e declinato nella duplice accezione:

- processuale (divieto di doppio procedimento)
- sostanziale (divieto di doppia punizione)

Divieto del *ne bis in idem*

Ne bis in idem e pluralità di sistemi sanzionatori per lo stesso fatto

L'art.4 Prot.7 CEDU si riferisce a sanzioni e processi «penali».

La giurisprudenza della Corte EDU

- individua la natura «penale» di un illecito in base a criteri sostanziali (i c.d. criteri *Engel*) ossia in base alle caratteristiche materiali di una pena, indipendentemente dalla qualifica che alla stessa viene data dallo Stato aderente alla Convenzione;
- ha enucleato gli elementi che costituiscono i presupposti di rilevanza del principio: duplicità dei procedimenti, omogeneità della pretesa sanzionatoria avente natura sostanzialmente penale, identità del fatto.

Divieto del *ne bis in idem*

Ne bis in idem e pluralità di sistemi sanzionatori per lo stesso fatto

Corte EDU sez.II, 04.03.2014, *Grande Stevens c. Italia* – la mera pendenza del processo penale per una condotta ritenuta un *idem* rispetto a quella già sanzionata dalla Consob viola ex se la garanzia convenzionale riconosciuta dall'art.4, Prot. 7 CEDU

Corte EDU Grande Camera, 15.11.2016, *A e B c. Norvegia* – esclude che la mera previsione di «doppi binari sanzionatori» dia origine sempre e necessariamente alla violazione della garanzia convenzionale, enuncia i criteri di compatibilità, tra i quali quello della proporzionalità del carico complessivo delle sanzioni

Corte Giustizia UE, Grande sezione, sentenze 20.03.2018 (i c.d. «gemelli»): esclude l'incompatibilità dell'adozione di sistemi sanzionatori nazionali di doppio binario con il diritto al *ne bis in idem* sancito dall'art.50 CDFUE – peraltro direttamente applicabile nell'ambito di una controversia interna - purché giustificata ai sensi del art.52 § 1 della Carta e rispettosa del principio di proporzionalità.

Divieto del *ne bis in idem*

Ne bis in idem e pluralità di sistemi sanzionatori per lo stesso fatto

La Corte di Cassazione ha più volte applicato l'art.50 CDFUE in materia di abusi di mercato, tanto in sede civile, quanto in sede penale, riconoscendo in tale ultima sede l'astratta compatibilità del sistema di doppio binario sanzionatorio, ma richiedendo ai giudici di merito un'attenta valutazione della proporzionalità complessiva della sanzione irrogata dal giudice al termine del procedimento penale, in modo non solo da tener conto – come già oggi prescritto dall'art.187-*terdecies* t.u.f. – della sanzione pecuniaria riscossa dalla Consob, ma anche, ove necessario, di disapplicare in tutto o in parte le stesse sanzioni penali, qualora il loro importo risulti sproporzionato tenendo conto delle sanzioni già irrogate dalla Consob.

(Cass.pen., Sez.V, 21.09.2018, n.49869)

Divieto del *ne bis in idem*

Ne bis in idem e pluralità di sistemi sanzionatori per lo stesso fatto

In materia tributaria i principi enunciati dalla giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia UE hanno trovato pieno recepimento in recente pronuncia della Corte di Cassazione (Sez.III, 11.04.2024, n.26527) con la quale

- si nega la violazione del *ne bis in idem* convenzionale per carenza dei requisiti enunciati in *A e B c. Norvegia* (e successive conformi) in particolare per la accertata sussistenza tra i due procedimenti (tributario e penale) di una «*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*»
- si afferma la necessità di tener conto, nella commisurazione della pena, della sanzione amministrativa irrogata all'imputato per il medesimo fatto.

Divieto del *ne bis in idem*

Il recepimento dei principi enucleabili dalla giurisprudenza europea e nazionale

«Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva»

(art.21-ter, D.Lgs. 74/2000)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

Il principio del doppio binario (temperato) ed il principio di specialità non ostano alla circolazione probatoria dall'ambito penale a quello tributario e viceversa, nel rispetto dei limiti e delle regole proprie di ciascun processo.

Distinguiamo tra

- la circolazione in entrata nel binario tributario
- la circolazione in entrata nel binario penale

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Nel D.Lgs. 74/2000 non sono rinvenibili disposizioni regolatorie della materia, che risulta disciplinata solo dalle norme tributarie procedurali, le quali prevedono espressamente a determinate condizioni, l'utilizzabilità a fini fiscali di elementi di prova provenienti dal procedimento penale.

Artt. 63, comma 1 DPR n.633/1972 e 33, comma 3, DPR 600/1973: previa autorizzazione dell'A.G. (leggasi Pubblico Ministero) anche in deroga all'art.329 c.p.p. la G.d.F. utilizza e trasmette agli uffici fiscali dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

La giurisprudenza tributaria ha negato la necessità della previa autorizzazione, svalutando il dettato normativo, sia sotto il profilo sostanziale, che sotto quello formale.

Giurisprudenza che dovrebbe mutare oggi alla luce del nuovo art.7-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. 30.12.2023, n.219.

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Per decenni non si è posto alcun problema di utilizzabilità in ambito tributario di materiale istruttorio acquisito in modo illegale, non essendovi nell'ordinamento tributario una disposizione, analoga all'art.191 c.p.p., che sancisse l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, con la conseguenza che gli eventuali vizi o illegittimità che riguardassero le modalità di acquisizione degli elementi probatori non erano immediatamente rilevabili dinanzi al giudice tributario, potendo essere fatti valere solo con l'impugnazione dell'atto impositivo che sugli stessi si fondasse (c.d. «*tutela differita*»)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Lacuna normativa ed orientamenti ante D.Lgs. 219/2023

1. Le violazioni istruttorie perpetrate dall'A.F. si riverberano sull'atto impositivo determinandone la invalidità derivata (Cass.civ., SS.UU, 25.07.2007, n. 16412; SS.UU. 04.03.2008, n.5791; SS.UU. 16.09.2009, n.6315, SS.UU. 07.05.2010, n.11082)
2. Le prove illegittimamente acquisite devono considerarsi inutilizzabili, anche in assenza di una disposizione normativa di portata generale analoga all'art.191 c.p.p. (Cass.civ., Sez.trib., 29.11.2001, n.15209, Sez.trib. 18.07.2003, n.11283; Sez.trib. 01.10.2004, n.19689)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Lacuna normativa ed orientamenti ante D.Lgs. 219/2023

3. Gli elementi di prova acquisiti sarebbero sempre utilizzabili salvo che vadano a ledere un diritto costituzionalmente protetto, oltre che nelle ipotesi in cui il legislatore abbia dettato una specifica conseguenza sanzionatoria applicabile ai singoli casi.

(giurisprudenza consolidata: cfr. Cass.civ., Sez.trib. 06.03.2001, n.3582; Sez.trib. 08.06.2001, n.7791; Sez.trib. 19.06.2001, n.8344; Sez.trib. 17.12.2001, n.15914; Sez.trib. 02.02.2002, n.1383; Sez.trib. 01.04.2003, n.4987; Sez.trib. 23.12.2005, n.28695; Sez.trib. 02.04.2007, n.8181; Sez.trib. 19.02.2009, n.4001; Sez.trib. 05.12.2019, n.31779)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

L'art.7-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente e l'inutilizzabilità della prova in ambito tributario

«Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge»

Regola analoga a quella contenuta nell'art.191 c.p.p.

L'inutilizzabilità riguarda oggi tutti gli elementi acquisiti in violazione di una delle disposizioni che disciplinano l'attività di indagine dell'amministrazione finanziaria, indipendentemente dal fatto che la norma violata sia stata concepita per esigenze di tutela dei diritti garantiti dalla Costituzione o della Carta dei diritti fondamentali della Corte Europea o dalla Convenzione EDU.

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

1. I documenti

Secondo l'art.234 c.p.p. *«è consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose, mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo».*

Si tratta di documenti che possono essere trasmessi dal procedimento penale ed utilizzati in quello tributario.

I messaggi di posta elettronica, sms, messaggistica istantanea come *whatsapp* o altri, possono liberamente circolare dal procedimento penale a quello tributario, atteso che *«i dati informatici scambiati attraverso la comunicazione (quali e-mail, sms e messaggi whatsapp) contenuti in uno strumento elettronico e archiviati su apposita memoria, hanno natura documentale ai sensi dell'art.234 c.p.p., sicché la loro acquisizione non costituisce attività di intercettazione»*

(Cass.pen., Sez.III, n.29426/2019; Sez.III n.39529/2022)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

2. Dichiarazioni verbali del contribuente e di terzi

L'utilizzo delle spontanee dichiarazioni (art.350, comma t e 494 c.p.p.) e delle dichiarazioni rese in interrogatorio (art.64 c.p.p.) dell'indagato o dell'imputato nel corso del procedimento penale è ammesso dalla giurisprudenza tributaria, anche quando dette dichiarazioni abbiano natura confessoria.

(Cass.civ., Sez.trib. 6031/2022: «Nell'ambito del principio espresso dall'art.116 c.p.c, il giudice tributario ben può apprezzare discrezionalmente gli elementi probatori acquisiti dalla confessione resa in sede penale dall'imputato ricorrente avverso l'atto impositivo, e ciò al fine di trarne non solo semplici indizi, ma anche valore di prova esclusiva». In termini Cass.civ., Sez.trib. N.20647/2021)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

2. Dichiarazioni verbali del contribuente e di terzi

Le dichiarazioni rese da terzi (s.i.t. ex art.351 c.p.p., testimonianze ex art.194 ss. c.p.p.).

Quando ancora la prova testimoniale era un mezzo istruttorio espressamente precluso dall'art.7, D.Lgs. N.546/1992, la Corte Costituzionale (sent. 18/2000) aveva ritenuto utilizzabili siffatte dichiarazioni, in quanto atti di natura documentale, che può trovare legittimamente ingresso nel processo tributario quale prova atipica, avente peraltro valore probatorio meramente indiziario ed inidoneo a costituire il fondamento esclusivo della decisione

(giurisprudenza costante: *ex multis* Cass.civ., Sez.trib. N.20647/2021; Sez.trib. N.32185/2019)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

3. Documentazione bancaria e finanziaria

La Corte Costituzionale è intervenuta anche sul tema della trasmissibilità ed utilizzabilità nel processo tributario della documentazione bancaria e finanziaria che il P.M. può acquisire nel corso delle indagini preliminari (sequestro probatorio ex art.255 c.p.p. o richiesta di consegna ex art.248 c.p.p.), ritenendola pienamente trasmissibile dal procedimento penale ed utilizzabile nel procedimento tributario ed avente pieno valore probatorio

(Corte Cost., 14.02.2002, ord. n.33)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

4. Consulenze e perizie

Trasmissibili dal procedimento penale ed utilizzabili in ambito tributario anche la consulenza tecnica di parte (art.233 c.p.p.) e la perizia (assunta, tanto in incidente probatorio ex art.392 c.p.p., quanto in sede dibattimentale ex art.508 c.p.p.), quali prove atipiche nel processo tributario.

Da rilevare che nel processo tributario la consulenza di parte del contribuente non ha dignità probatoria inferiore agli elementi posti a base dell'atto impugnato (cfr. Cass.civ., Sez.trib. N.18838/2020 : *«se così fosse, bisognerebbe considerare prive di valenza probatoria tutte le valutazioni di natura sostanzialmente peritale introdotte dall'ente impositore avvalendosi dei propri Uffici tecnici»*)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

5. Indagini difensive ex artt.391-*bis* ss. c.p.p.

La ammissibilità ed utilizzabilità delle indagini difensive nel procedimento tributario non dovrebbe destare problemi, anche in considerazione del fatto che la giurisprudenza penale è pacifica nell'equiparare gli elementi di prova raccolti dal difensore, quanto ad utilizzabilità e forza probatoria, a quelli raccolti dal pubblico ministero.

(cfr. Cass.pen., Sez.V, n.23068/2020)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

6. Intercettazioni telefoniche, telematiche ed ambientali

Possono transitare nel procedimento e processo tributari anche se effettuate nel corso di indagini per reati non tributari Per stabilire entro quali limiti le risultanze delle attività di captazione possano confluire nel procedimento tributario dovrebbe essere preso in considerazione l'art.270 c.p.p., che disciplina l'utilizzazione delle intercettazioni in altri procedimenti ed il cui comma 1 dispone che *«i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti»*.

La giurisprudenza tributaria, peraltro, ammette l'utilizzo delle intercettazioni ai fini probatori, affermando che il citato art.270 c.p.p. *«non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale ... non potendosi estendere arbitrariamente l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti della difesa in quella sede, a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie»*

(Cass. civ., Sez.trib., n.2916/2013; Sez.trib. N.32259/2022, Sez.trib. N.31201/2022)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario tributario

Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

6. Intercettazioni telefoniche, telematiche ed ambientali

Le circostanze che emergono dalle intercettazioni non sono suscettibili di fornire piena prova, avendo valore meramente indiziario e necessitando di valutazione unitamente ad altri elementi probatori. (Cass. civ., Sez.trib., n.32185/2019)

Alla luce dell'art.7-*quinquies* cit. deve ritenersi definitivamente superato l'orientamento della Cassazione in ordine alla utilizzabilità in sede tributaria delle intercettazioni dichiarate inutilizzabili ex art.271 c.p.p. direttamente in sede penale, orientamento che ripeteva il consueto ragionamento sulla irrilevanza in sede fiscale dell'illegittimità dell'acquisizione delle prove (v. Cass.civ., Sez.trib., n.32185/2019) e che già si scontrava con la natura di inutilizzabilità assoluta sancita dall'art.271 c.p.p. (tanto da comportare la distruzione delle intercettazioni illegittimamente acquisite – comma 3) e con la stessa giurisprudenza tributaria che aveva sempre riconosciuto che la lesione dei diritti costituzionalmente tutelati rappresentava un limite invalicabile all'utilizzo in sede tributaria di prove illegittimamente acquisite.

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

Il materiale probatorio proveniente dal binario tributario è subordinato alla natura (niente presunzioni) ed alle modalità di acquisizione (niente elementi di prova acquisiti in modo illegittimo, che sono inutilizzabili ex art.191, commi 1 e 2 c.p.p.)

Le presunzioni utilizzate in ambito tributario non possono fondare una condanna penale, ma stante la loro valenza indiziaria possono essere valutate dal giudice penale unitamente ad altri riscontri (Cass.pen., Sez.III, 11.05.2015, n.19333, Sez.III, 18.04.2016, n.15899) e possono essere poste a fondamento di provvedimenti cautelari disposti dal G.I.P. quale il sequestro finalizzato alla confisca, anche per equivalente (Cass.pen., Sez.III, 20.06.2016, n.25451; Sez.III, 15.06.2017, n.30162)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

Già in fase preliminare gli atti formati dagli organi di accertamento in sede di verifica possono trasmigrare nel fascicolo del Pubblico Ministero.

L'obbligo di denuncia ex art.331 c.p.p. determina l'iscrizione della *notitia criminis* e la conoscibilità delle prime fonti; i dati usciti dall'attività di accesso, ispezione e verifica (dati bancari, documenti contabili o relativi a rapporti del contribuente con terzi) fluiscono nel fascicolo delle indagini preliminari senza alcuna limitazione.

In questa prima fase si pone il problema dell'osservanza dell'art.220 disp.att. c.p.p. in relazione all'attuazione delle garanzie difensive all'emergere di indizi di reato (verifica ex post), problema che si riverbera sull'utilizzabilità degli esiti.

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

La Corte di Cassazione ha chiarito il concetto di «indizi di reità», specificando che *«non è necessario che gli indizi di reato emersi siano soggettivamente orientati sulla persona verificata, bastando l'emersione in termini meramente oggettivi di indizi di reato, per tale dovendosi intendere non già gli elementi indicati come prova indiretta dall'art.192, comma 2, c.p.p., ma semplici dati indicativi di un fatto penalmente apprezzabile»* (Cass.pen., SS.UU., sent. N.37/2001).

«Il momento in cui sorge la necessità di seguire le regole di acquisizione della prova compendiate nel codice di procedura penale coincide con quello in cui è possibile attribuire rilevanza penale al fatto, emergendone tutti gli elementi costitutivi, anche se ancora non possa essere ascritto a persona determinata ciò che nei reati tributari che prevedono soglie di punibilità si verifica allorquando ne risulti il possibile superamento» (Cass.pen., Sez.III, 17.11.2020, n.36000)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

Peraltro «la violazione dell'art.220 disp.att. c.p.p. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art.220 disp.att. rinvia» (Cass.pen., Sez.III, 26.10.2016, n.6954; conforme Sez.III, 23.10.2018, n.54379)

Temi involti

- dichiarazioni auto ed etero accusatorie rese dalla parte in sede amministrativa
- acquisizione del P.V.C. al fascicolo del dibattimento

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

Le dichiarazioni rese dalla parte in sede amministrativa ed il principio del *nemo tenetur se detegere*

Il superamento o meno della barriera degli indizi ex art.220 disp.att. c.p.p. incide sulla utilizzabilità delle dichiarazioni rese dalla persona soggetta all'accertamento amministrativo senza l'osservanza dell'art.63 c.p.p.

Sono state ritenute utilizzabili le dichiarazioni rese dal contribuente ai verificatori quando non sia stato ancora accertato il superamento della soglia di punibilità del reato tributario nel momento in cui sono state rese (Cass.pen., Sez.III, 04.06.2019, n.31223)

Sono state, per contro, ritenute inutilizzabili le dichiarazioni rese dal titolare dell'impresa emittente di fatture false rese nel corso della verifica fiscale e contenute nel P.V.C., che il giudice di merito aveva qualificato come dichiarazioni spontanee ex art.350, comma 7 c.p.p. (Cass.pen., Sez.III, 20.04.2022, n.27448)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

Le dichiarazioni rese dalla parte in sede amministrativa ed il principio del *nemo tenetur se detegere*

In relazione alle dichiarazioni del contribuente ovvero a quanto acquisito nell'ambito dei suoi doveri collaborativi appare evidente la criticità del rapporto tra due sistemi non omologati sul riconoscimento del diritto al silenzio.

Diritto al silenzio recentemente riconosciuto in ambito tributario dalla Suprema Corte (Cass.pen. Sez.V, 01.03.2022, n.6786), qualora nel giudizio vengano applicate sanzioni sostanzialmente di carattere penale e destinatario del trattamento sanzionatorio sia lo stesso titolare del diritto al silenzio e non altro soggetto di diritto.

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

Le dichiarazioni rese dalla parte in sede amministrativa ed il principio del *nemo tenetur se detegere*

Il diritto al silenzio non elimina il problema della mancanza di tutela del soggetto sottoposto alle indagini che, anche se avvisato del diritto dopo l'emergere degli indizi, può avere già prima rilasciato in fase di verifica dichiarazioni destinate ad essere trasmesse in sede penale.

Va anche considerato che la disciplina tributaria è imperniata sulla collaborazione tra contribuente ed amministrazione e prevede la inutilizzabilità dei dati ovvero degli atti e documenti non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti degli uffici (art.32, comma 4, D.P.R. n.600/1973). In sede fiscale quindi la regola opposta al principio del diritto al silenzio genera aggiramento della garanzia.

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

L'acquisizione del P.V.C. al fascicolo del dibattimento

Il P.V.C. è un atto amministrativo, pubblico e fidefacente, di natura dichiarativa che, in quanto atto amministrativo extraprocessuale è – per giurisprudenza costante - acquisibile al fascicolo del dibattimento (quale atto irripetibile secondo Cass.pen., Sez.III, 18.05.2011, n.36399, ovvero come prova acquisibile ex art.234 c.p.p., secondo Cass.pen. Sez.III, 18.11.2008, n.6881) e costituisce prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale.

(*ex multis*: Cass.pen. Sez.III, 11.04.2024, n.26527; Sez.III, 23.10.2018, n.54379)

Le interferenze probatorie tra processo tributario e processo penale

La circolazione in entrata nel binario penale

L'acquisizione del P.V.C. al fascicolo del dibattimento

»Tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art.220 disp.att., giacchè altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e quindi non è utilizzabile»

(Cass.pen. Sez.III, 11.04.2024, n.26527, che richiama Sez.III, 10.02.2010, n.15372 e Sez.III, 18.11.2008, n.6881)

GRAZIE PER L'ATTENZIONE